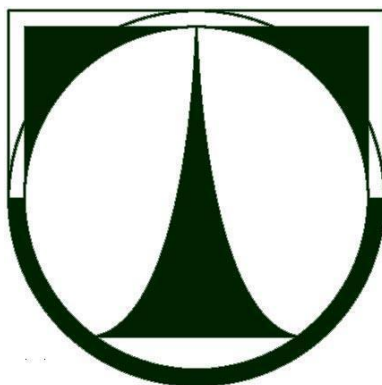


TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta



DIPLOMOVÁ PRÁCE

2012

Bc. Jana Žáková

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta

Studijní program: B 6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Podniková ekonomika

PROBLEMATIKA FINANČNÍCH CENTER DAŇOVÝCH RÁJŮ A DAŇOVÉ OPTIMALIZACE PODNIKATELSKÝCH SUBJEKTŮ

THE ISSUES OF TAX HAVEN'S FINANCIAL CENTRES AND TAX OPTIMIZATION OF BUSINESS ENTITIES

DP-EF-KEK-2012-89

Bc. Jana Žáková

Vedoucí práce: Prof. Ing. Jiří Fárek, CSc., katedra ekonomie

Konzultant: Mgr. Lucie Karpíšková, Ernst & Young

Počet stran: 113

Počet příloh: 5

Datum odevzdání: 2. května 2012

Prohlášení

Byl(a) jsem seznámen(a) s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 12112000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 - Školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědom(a) povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracoval(a) samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci,

podpis

Anotace

Diplomová práce se zabývá problematikou finančních center daňových rájů a daňové optimalizace podnikatelských subjektů. Jedná se o zjištění aktuálních informací o vybraných daňových rájích, které jsou v posledních letech nejvíce vyhledávány českými podnikatelskými subjekty a to Kyprská republika, Nizozemské království a Seychelská republika. Informace vycházejí z teoretické části o této problematice a jsou použity pro srovnání s Českou republikou. Toto srovnání naznačuje změny, které by mohly snížit počet přestěhovaných podnikatelských subjektů. Získané informace byly také použity pro příklad daňové struktury.

Klíčová slova

Daňová struktura, dividenda, dohoda o poskytování daňových informací, mezinárodní daňové plánování, offshore společnost, smlouvy o zamezení dvojího zdanění, transferová cena

Annotation

The thesis deals with the tax havens issues and with tax optimization of business entities. Three of the most popular tax havens among the Czech companies, The Republic of Cyprus, The Kingdom of Netherland and The Republic of Seychelles are explored and their actual tax data are mentioned. All the data are based on theoretical part and used for comparison with tax data of Czech Republic. This comparison indicates possible changes that could lower number of business entities leaving for tax havens. All acquired information is used in example of tax structure as well.

Key words

Dividend, Double Taxation Agreements, International Tax Planning, Offshore Company, Tax Information Exchange Arrangements, Tax structure, Transfer price

Obsah

Seznam ilustrací.....	10
Seznam tabulek.....	11
Seznam použitých zkratk, značek a symbolů	12
Úvod.....	13
1 Pojmy	16
2 Charakteristika daňového ráje	18
2. 1 Obecné mezinárodní daňové právní principy	21
2.2 Právní daňové principy platné v České republice	22
2.3 Historie a vývoj daňových rájů	23
2.4 Podnikání v daňovém ráji	25
2.4.1 Dlouhodobé investice	25
2.4.2 Spekulativní investice	26
2.4.3 Sebefinancování a zpětné půjčky	26
2.4.4 PT koncept	26
2.4.5 Výroba.....	27
2.4.6 Holdingová struktura	27
2.4.7 Některé další typické způsoby využití daňových rájů	28
2.5 Příklady využívání daňových rájů	29
2.5.1 Převody zisků zvětšováním nebo zmenšováním obrátu nebo nákladů.....	29
2.5.2 Využívání transferových společností.....	31
2.5.3 „Treaty shopping“ aneb využívání daňových dohod.....	33
2.6 Daňově zvýhodněné subjekty	34
2.6.1 Offshore společnosti	34
2.6.2 Partnership.....	35
2.6.3 Trust	36
2.6.4 Offshore banky	38
2.7 Výběr daňového ráje.....	39
2.7.1. Výběr státu	39
2.7.2 Výběr banky	40
2.7.3 Výběr agenta.....	40
3 Smlouvy uzavírané s daňovými ráji.....	42
3.1 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění	42
3.1.1 Původ a principy	43
3.1.2 Metody vyloučení mezinárodního dvojího zdanění	43
3.1.3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění	47
3.2 Dohody o výměně daňových informací.....	49
3.2.1 Bilaterální nebo multilaterální dohody	50

3.2.2 Neexistence automatické výměny daňových informací	51
3.2.3 Shromažďování informací.....	52
3.2.4 Multilaterální automatická výměna informací	52
4 Nejvíce využívané daňové ráje českými podnikatelskými subjekty.....	53
4.1 Kyperská republika.....	53
4.1.1 Doprava v Kyperské republice	54
4.1.2 Bankovní systém.....	54
4.1.3 Daňový systém	55
4.1.5 Podmínky pro zřízení kanceláře, reprezentace, společného podniku	60
4. 2 Nizozemské království.....	61
4.2.1 Doprava.....	62
4.2.2 Bankovní systém.....	62
4.2.3 Daňový systém	63
4.2.4 Podmínky pro zřízení kanceláře, reprezentace, společného podniku	68
4. 3 Seychelská republika	71
4.3.1 Doprava.....	71
4.3.2 Bankovní systém.....	71
4.3.3 Daňový systém	72
4.3.4 Smlouvy uzavřené Seychelskou republikou	74
4.3.5 Formy společností v Seychelské republice	74
4.3.6 Další důležité informace	76
4.4 Česká republika	76
4.4.1 Daň z příjmu právnických osob.....	78
4.4.2 Zdanění kapitálových zisků.....	78
4.4.3 Dividendy.....	79
4.4.4 Daň z přidané hodnoty	79
4.4.5 Určení obchodního zisku	80
4.4.6 Transferová cena.....	81
4.4.7 Další důležité daňové informace	81
4.5 Srovnání Kyperské republiky, Nizozemského království, Seychelské republiky s Českou republikou	82
5 Příklad daňové struktury	86
Závěr	91
Seznam použité literatury.....	94
Seznam příloh	96

Seznam ilustrací

Obr. 1: Proces směřování příjmů do transferové společnosti.....	32
Obr. 2: Příklad konstrukce užívání transferové společnosti pro poskytování služeb	32
Obr. 3: Příklad snížení daňové povinnosti pomocí signatáře daňové dohody	33
Obr. 4: Schéma ke srovnání metody vynětí a metody zápočtu	45
Obr. 5: Fyzická osoba je 100% vlastníkem několika společností v České republice	86
Obr. 6: Prodej českých společností.....	87
Obr. 7: Tok dividend.....	88
Obr. 8: Půjčka poskytnutá seychelskou společností přes Kypr do českých společností...	89
Obr. 9: Přesun financí pomocí vkladu na Kypr a následná splátka fyzické osobě.....	90

Seznam tabulek

Tab. 1: Výnosy a náklady v situaci 1	46
Tab. 2: Daňová povinnost v situaci 1.....	46
Tab. 3: Výnosy a náklady v situaci 2	46
Tab. 4: Daňová povinnost v situaci 2.....	46
Tab. 6: Dohody o výměně daňových informací uzavřené Českou republikou	49
Tab. 7: Příklad rozdělení hmotného majetku do odpisových skupin.....	81

Seznam použitých zkratek, značek a symbolů

BSN	Burgerservicenummer
BTW	Daň z přidané hodnoty
BV	De besloten vennootschap
CERN	European Organization for Nuclear Research
CV	De commanditaire vennootschap
DPH	Daň z přidané hodnoty
DSL	Digital Subscriber Line
EEA	Evropský hospodářský prostor
EESV	Het Europese Economische Samenwerkingsverband
EU	Evropská unie
FIFO	First-in, First-out
GAAP	Všeobecně uznávané účetní principy
IAEA	International Atomic Energy Agency
IBC	International Business Company
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
KLM	Koninklijke Luchtvaart Maarschappij
KVK	Kamer van Koophandel
L/C	Akreditiv
LIFO	Last-in, First-in
NATO	North Atlantic Treaty Organization
NV	De naamloze vennootschap
OBSE	Organizace pro bezpečnost a spolupráci v Evropě
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OPCW	Organization for the Prohibition of Chemical Weapons
OSN	Organizace spojených národů
PbO	Oxid olovnatý
UNESCO	United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization
VOF	De vennootschap onder firma
WEU	Western European Union
WTO	World Trade Organization
WOZ	Law on Valuation of Real Estate

Úvod

Tato diplomová práce se zabývá problematikou daňových rájů a jejich využitím daňovými subjekty. Téma je v posledních letech velmi diskutováno, jelikož stále více osob a společností se uchyluje do daňových rájů, kde již mají svá sídla např. T-Mobile, finanční skupina PPF, holding KKCG, PR agentura Ogilvy, výrobce nákladních automobilů Avia, Karlovarské minerální vody, aj. Podle České kapitálové informační agentury se za posledních šest let zvýšil počet českých firem s vlastníkem z daňového ráje o 60 %, ze 7334 v roce 2006 na 11752 na konci roku 2011. Nejvíce přibýlo firem kontrolovaných z Nizozemského království (1459) a Kyperské republiky (1042), přestože Nizozemsko dosáhlo vrcholu oblíbenosti v roce 2009, a od té doby ztrácí na atraktivitě.

Čeští podnikatelé pokračují v přesunu svých společností do daňových rájů, protože stále existuje řada důvodů, proč v České republice nesetrvávat, např. kontroly ze strany úřadů, politická nestabilita, proměnlivá legislativa aj. Všeobecně lze říci, že daňové ráje jsou vyhledávány nejen pro svůj specifický daňový režim, ale i za účelem ochrany majetku před pádem měny díky nekompetentní vládě, a také jako ochranu pro rodiny majetných lidí např. před únosy. I v dnešní době je stále mnoho lidí ekonomicky znevýhodňováno kvůli svému náboženství nebo etnickému původu, proto je pro ně bezpečnější uložit své finanční prostředky v zemi nezatížené diskriminací.

U veřejnosti mnohdy převládá přesvědčení, že do daňového ráje se uchylují mezinárodní podvodníci, vůdčí osobnosti drogových kartelů nebo obchodníci s dětskou pornografií. Tento názor je ovšem nesprávný. Státy, které můžeme označit za daňové ráje, se naopak tomuto druhu klientely vyhýbají z důvodu ochrany před negativní publicitou, jež by jim odradila ostatní klienty. Vítanými klienty jsou naopak mezinárodní společnosti, bohatí jednotlivci a ostatní osoby s jejich poctivě vydělanými penězi. Je nesporné, že existují offshore společnosti a banky, jež jsou využívány k praní špinavým peněz. Ale kriminální činnost offshore subjektů je ojedinělá.

Depozita putující do daňových rájů by za podmínek, podléhaly zdanění v zemích s obvyklým daňovým zatížením. Takto ale nevstupují do příjmové, a tedy ani výdajové stránky rozpočtů zemí s obvyklým daňovým režimem. Offshore kapitál však hraje

významnou roli v růstu světové ekonomiky. Z pohledu jednotlivých jurisdikcí může ovšem být efekt tohoto kapitálu různý a záleží zejména na ekonomickém prostředí zmíněných jurisdikcí, jež určuje, zda odliv majetku jejich občanů nebo rezidentů do daňových rájů bude nebo nebude vyšší než příliv kapitálu. Daňové ráje tedy představují daňovou konkurenci pro ostatní státy a dávají tak podnět ke stimulaci hospodářských reforem, snižování daní po celém světě, omezení dvojího zdanění úspor a investic a tím i k stimulaci hospodářského růstu.

V minulosti využívali daňové ráje především bohatí jedinci nebo mezinárodní společnosti. V posledních letech se však situace změnila, a to zejména díky dvěma faktorům. Prvním je přechod peněz do virtuálního světa a jejich elektronická podoba, jež jim umožňuje rychlý pohyb po celém světě. Nad tímto pohybem není možné udržet kontrolu. Druhým faktorem je skutečnost, že znalosti a zkušenosti týkající se daňových rájů jsou dnes k dispozici všem, kdo o ně stojí, a nejsou vyhrazeny jen úzké skupině zasvěcenců.

Práce je rozdělena do dvou základních částí. První část shrnuje teoreticky danou problematiku a z ní následně vychází druhá, praktická část. V první kapitole teoretické části jsou uvedeny pojmy, které jsou s problematikou daňových rájů spojeny. Další kapitoly se zabývají charakteristikou daňového ráje a smluvní základnou týkající se daňové problematiky. Daňové ráje existují v mezinárodním obchodě již od Antiky. Od této doby se postupem času vyvinuly různé druhy podnikání a metody užívání států se specifickým daňovým režimem. S rozvojem mezinárodního obchodu také vznikla potřeba uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění. Dalším typem smluv, jež jsou uzavírány s daňovými ráji a slouží k prevenci daňových podvodů, jsou dohody o výměně daňových informací.

Základem praktické části je charakteristika vybraných daňových rájů, jež patří mezi nejatraktivnější u českých podnikatelů. Cílem této práce je získat aktualizované informace o vybraných daňových rájích a jejich následné vzájemné srovnání, i srovnání s Českou republikou. Toto srovnání má odhalit, proč čeští podnikatelé přesouvají svou činnost do těchto zemí. Tato práce chce nastínit oblasti, ve kterých by měl tento stát učinit určité kroky, aby nedocházelo k odchodu společností do daňových rájů a odlivu kapitálu, jež je potřebný v příjmové stránce státního rozpočtu.

V praktické části jsou jak u Kyperské republiky, tak u Nizozemského království a Seychelské republiky popsány kritéria, které jsou rozhodující pro výběr daňového ráje. Následné porovnání důležitých charakteristik jednotlivých států mezi sebou i s Českou republikou má za výsledek zjištění, který stát je vhodný např. pro výrobní, finanční, výzkumný aj. druh obchodní činnosti. Praktická část rovněž obsahuje strukturu, kterou lze aplikovat, pokud investor chce optimalizovat svou daňovou povinnost. Tato struktura vychází z informací o jednotlivých státech.

Pro teoretickou část bylo obtížné najít aktuální literaturu, poněvadž dostupné publikace jsou více než deset let staré, existuje však mnoho článků na toto téma jak v tištěné, tak v elektronické podobě. V praktické části bylo převážně čerpáno z interních materiálů společnosti ERNST & YOUNG, které poskytla konzultantka této práce. Získání aktuálních informací o této problematice a o současných právních předpisech nebylo jednoduché, proto bych chtěla poděkovat za veškeré poskytnuté materiály.

1 Pojmy

V úvodu této práce nejdříve vysvětlíme některé důležité pojmy k mezinárodním daňovým principům.

V problematice daňových rájů se používají pojmy onshore a offshore. Pojem onshore se používá pro země s obvyklým daňovým zatížením. Jako offshore se označují země s nízkým nebo žádným daňovým zatížením, tedy daňové ráje.¹

Pro účely zdanění rozlišujeme další dva důležité pojmy – rezident a nerezident. Právnická osoba je rezidentem, pokud má na území daného státu své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen. Fyzická osoba je rezidentem, jestliže v daném státě má místo trvalého pobytu nebo se zde obvykle zdržuje. Úmysl poplatníka zdržovat se trvale na stálém místě se posuzuje vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. žije-li v něm rovněž např. s manželkou, dětmi, rodiči, či zda místo je využíváno v návaznosti na jeho ekonomické aktivity (podnikání, zaměstnání apod.). Poplatník obvykle se zdržující v daném státě zde musí pobývat více než 183 dní v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích. Do této lhůty se nezapočítává doba léčebného pobytu nebo studia. Ostatní osoby jsou považovány za nerezidenty.²

Rezidenti daného státu mají daňovou povinnost, jež se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů daného státu, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Daňová povinnost nerezidentů se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů daného území. Tyto příjmy se daní přímo v daném státě, a to srážkovou daní nebo standardní daňovou sazbou na základě podání daňového přiznání.³

¹ PETROVIČ, P. *Encyklopedie daňových rájů a jejich využití*. 1. vyd. Praha: AKONT, 1998.

² MARKOVÁ, H. *Daňové zákony*. 20. vyd. Praha: Grada, 2011. 9,21. ISBN 978-80-247-3944-1., Pokyn GFŘ č. D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. *Finanční zpravodaj 7/2011* [online]. Ministerstvo financí České republiky, 2011., Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/financni_zpravodaj-2011-07.pdf.

³ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony*. 20. vyd. Praha: Grada, 2011. 9. ISBN 978-80-247-3944-1.

Hlavním důvodem pro přestěhování poplatníka do daňového ráje je daňová optimalizace. To představuje systematickou analýzu a následné použití veškerých možných kroků a nástrojů, jež by měly směřovat ke snížení celkové daňové povinnosti poplatníka v současnosti nebo budoucnosti, a to zejména prostřednictvím rozmístění příjmů do jednotek, které jsou daněny v rozdílných daňových režimech za současného využití snížených sazeb a jiných úlev umožněných daňovou legislativou.⁴

Dalším důležitým pojmem je transfer pricing. Tato metoda je využívána především velkými nadnárodními společnostmi. K transfer pricingu dojde, jestliže dvě společnosti, např. mateřská společnost a dceřiná společnost v daňovém ráji, ve vzájemném obchodním styku používají ceny odlišné od těch, jež by byly sjednány v obchodním styku mezi nezávislými subjekty. Pokud správce daně zjistí, že byl použit transfer pricing a v jeho důsledku došlo ke snížení daňové povinnosti, může danému subjektu doměřit daň. Jako podklad pro doměření daně jsou většinou používány ceny odpovídající běžným obchodním vztahům.⁵

Důležitým pojmem, který se k této problematice vztahuje je offshore finanční centrum. Pod tento název lze zahrnout všechny země nabízející zahraničním investorům různá zvýhodnění, hlavně v daňovém režimu. Je to tedy širší výraz pro označení daňový ráj. Offshore finanční centra umožňují nejen daňová zvýhodnění, ale i jiné služby. Mezi taková zvýhodnění patří zejména služby podporující rozvoj podnikání na jejich území, např.: kvalitní infrastruktura, spolehlivý bankovní systém, funkční soudní systém, aj. V této práci je užit pouze pojem daňový ráj, který je pro její cíl dostačující.⁶

⁴ PETROVIČ, P. *Encyklopedie daňových rájů a jejich využití*. 1. vyd. Praha: AKONT, 1998. 423.

⁵ Tamtéž. 428.

⁶ KLEIN, Š. *Daňové ráje... aby nebyly daňovým peklem*. 1.vyd. Ostrava: Sagit, 1998. ISBN 80-7208-074-1., PETROVIČ, P. *Encyklopedie daňových rájů a jejich využití*. 1. vyd. Praha: AKONT, 1998. 426.

2 Charakteristika daňového ráje

Daňovým rájem můžeme označit každou zemi nebo určitou oblast, která nezdaňuje nebo zdaňuje pouze nevýznamně určité nebo všechny ekonomické aktivity nebo majetek, nebo určité či všechny subjekty. Rozhodující je druh ekonomické aktivity, či druh majetku subjektu. V daňovém ráji jsou většinou zvýhodněni zahraniční investoři, naopak tuzemští investoři platí daně v obvyklé výši. Daňový ráj se snaží vytvořit takové podmínky, aby získal velké množství kapitálu ze zahraničí oproti ostatním státům. To umožňuje speciální daňový režim, který většinou tvoří:

- osvobození od daně z kapitálových zisků,
- osvobození od daně z dividend,
- osvobození od daně z příjmů fyzických osob,
- osvobození od daně z přidané hodnoty,
- nízký daňový paušál pro právnické osoby,
- absence devizové kontroly,
- žádné nebo minimální požadavky na předkládání účetních výkazů,
- tolerance k výši akciového kapitálu,
- liberální požadavky na občanství a trvalý pobyt akcionářů, statutárních zástupců a společníků.⁷

V zásadě rozlišujeme dva druhy daňových rájů. Jednak malé státy nebo závislá území, jež nezdaňují příjmy či majetek svých občanů. Prostředky pro chod administrativy samotného státu získávají jiným způsobem, např. poplatky, turistikou. Dále pak velké státy s vysokým zdaněním, kde jsou určité oblasti či druhy ekonomické aktivity, na které lze získat daňové úlevy, prázdniny nebo výjimku. Tyto aktivity jsou důležité pro rozvoj daného státu.⁸

Daňové ráje, kde většinou počet založených firem převyšuje počet místních obyvatel, se již před několika lety snažily přilákat zahraniční investory pomocí výhodných podmínek

⁷ KLEIN, Š. *Daňové ráje... aby nebyly daňovým peklem*. 1.vyd. Ostrava: Sagit, 1998. 7. ISBN 80-7208-074-1., MAREK, R. Kde je pravý ráj?. *Euro*, 2008, č. 25, s. 70 – 75, 72. ISSN 1212-3129.

⁸ KLEIN, Š. *Daňové ráje... aby nebyly daňovým peklem*. 1.vyd. Ostrava: Sagit, 1998. 8. ISBN 80-7208-074-1., PETROVIČ, P. *Encyklopedie daňových rájů a jejich využití*. 1. vyd. Praha: AKONT, 1998., JUNEK, A. Vyhnání do ráje. *Ekonom*, 2009, č. 10, s. 16 – 21, ISSN 1210-0714.

pro podnikání a výrazných daňových úlev. Poplatníci, ale vyhledávají daňové ráje i z následujících důvodů:

1. Absolutní utajení informací,
2. Ochrana majetku,
3. Nízká nebo nulová daň z příjmu,
4. Žádné dědické nebo darovací daně,
5. Ochrana před inflací,
6. Omezení zákonných povinností,
7. Snížení provozních nákladů,
8. Žádná omezení v nakládání s devizovými prostředky,
9. Podpora a úlevy od lokální vlády,
10. Údaje o majitelích a ředitelích společností nejsou veřejně přístupné,
11. Snadný přístup na severoamerické a evropské kapitálové trhy,
12. Žádná omezení v mezinárodním obchodě,
13. Daňové přiznání není požadováno,
14. Žádné importní / exportní limity,
15. Žádná nákladná byrokracie.⁹

Úřady v daňových rájích také často po poplatnících nevyžadují, aby vedly účetnictví, prováděli audit, zpracovávali výroční zprávy nebo aby výnosy byly zdaněny procentuální sazbou. Ve většině případů stačí zaplatit paušální daň.¹⁰

Přemístění do daňového ráje je v dnešní době možné díky moderním komunikačním prostředkům, tedy hlavně internetu. Díky němu se velice zjednodušila a usnadnila komunikace mezi např. dceřinou společností v daňovém ráji a mateřskou společností v zemi s normálním zdaněním a naopak.¹¹

⁹ MAREK, R. Kde je pravý ráj?. *Euro*, 2008, č. 25, s. 70 – 75, ISSN 1212-3129.,

JUNEK, A. Vyhnání do ráje. *Ekonom*, 2009, č. 10, s. 16 – 21, ISSN 1210-0714.

¹⁰ LESERVOISIER, L. *Daňové ráje*. 1. vyd. Praha: HZ Praha, 1996. ISBN 80-86009-07-6.

¹¹ Tamtéž.

Daňové ráje nabízí, mimo jiné, široké spektrum finančních služeb. Mezi tyto služby patří zejména:

- Mezinárodní bankovníctví - fyzické i právnické osoby v politicky nebo ekonomicky nestabilních zemích chrání svá aktiva tím, že je umístí v zámoří a vyhnou se tím i kontrole.
- Služby ohledně založení ředitelství - pro určité typy firem zde existují právní a daňové výhody při zakládání v daňovém ráji. Některé firmy se rozhodují umístit své výkonné orgány do daňového ráje, s aktivitami onshore, které zajišťují jeho pobočky.
- Přímé zahraniční investice – daňové ráje hrají významnou roli v mezinárodní organizaci multikulturních firem. Např. finanční řízení a provoz pokladny v multikulturním prostředí obvykle zahrnuje offshore pobočky, které zajišťují určité transakce, jako např. akvizice nebo fúze. Nebo také umožňují přímým zahraničním investicím být financovány dluhem spíše než kapitálem.
- Strukturované finance - před ekonomickou krizí v letech 2008 – 2009 mnoho bank a zajišťovacích fondů používalo daňové ráje pro aktivity „mimo rozvahu“, např. pro takzvané účelové nástroje nebo strukturované investiční nástroje. Tyto nástroje byly obvykle financovány onshore finančním trhem a kupovaly onshore aktiva.
- Pojištění - obchodní společnosti mohou založit pojišťovací společnost v daňovém ráji, aby řídily rizika a minimalizovaly daně. Onshore pojišťovací společnost také může založit offshore společnost, která přejímá určité riziko a redukuje onshore společnosti rezervy a kapitálovou potřebu.
- Schéma kolektivního investování – daňové ráje se podílely na zajišťovacích fondech tím, že kryly prostředky, které získávaly z klientských příspěvků, jenž byly po té přesunuty do onshore master fondu. Navíc si tak zadlužené fondy mohly půjčovat od onshore nebo offshore bank.¹²

Odliv kapitálu do daňových rájů se samozřejmě nelíbí zemím se standardním zdaněním a podezřívají osoby, které přemístily svou činnost do daňového ráje, z daňových úniků nebo podvodů. Některé osoby totiž daňové ráje využívají k vyprání a ukrytí peněz z nelegálních aktivit, např. z distribuce drog, prostituce či nelegálnímu obchodu se zbraněmi.

¹² GONZALEZ, M. and A. SCHIPKE. Bankers on the Beach. *Finance & Development*, 2011, June, s. 42 – 45, ISSN 0015-1947.

Mezinárodní organizace v čele s OECD se snaží, aby k takovému jednání nedocházelo. Je zde snaha o regulaci mezinárodní finanční politiky a o přijetí a dodržování mezinárodních standardů. K tomu mají pomoci dohody o výměně daňových informací.¹³

Mezinárodní organizace se snaží snížit počet daňových podvodů, omezit vyhýbání se daňové povinnosti, zdokonalit legislativu, aby nedocházelo k daňovým únikům a zintenzivnit boj proti praní špinavých peněz a financování terorismu. Tato opatření mají vliv na snížení příjmů daňových rájů a na zpomalení jejich ekonomického růstu. Aby tomu tyto státy předešly, zvýšily ceny poplatků za registraci společnosti a za obnovení licence. Opatřením mezinárodních organizací se také snížila anonymita klientů daňových rájů, což způsobilo snížení počtu nelegálních aktivit. Daňové ráje na tuto politiku přistoupily, protože jim hrozilo umístění na černou listinu. To by znamenalo ztrátu důvěry klientů, jejich odliv a tím i značné snížení investovaného kapitálu.¹⁴

2. 1 Obecné mezinárodní daňové právní principy

Jedním z cílů daňových zákonů je stanovit způsoby od koho, z čeho a jak daně vybírat. Dalším cílem u některých zemí může být zájem přilákat zahraniční investice. S daňovými zákony a především daňovým zatížením samotným souvisí skutečnost, že mnoho subjektů hledá způsob, jak svou daňovou povinnost stanovenou zákonem co nejlépe optimalizovat. Rozlišujeme tři druhy tohoto počínání, a to tax avoidance, tax evasion a tax mitigation.¹⁵

Prvním z nich je tax avoidance, tedy vyhýbání se daním. Tento způsob není nelegální. Využívá nedokonalosti způsobené mezerami v zákonech. Státy s obvyklým daňovým zatížením se snaží zdokonalovat stávající legislativu, aby tomuto počínání zabránily. Dalším způsobem je tax evasion, což je daňový únik, který je nelegální a znamená porušování zákonů jedné nebo více zemí. Posledním ze způsobů optimalizace je tax

¹³ GONZALEZ, M. and A. SCHIPKE. Bankers on the Beach. *Finance & Development*, 2011, June, s. 42 – 45, ISSN 0015-1947.

¹⁴ Tamtéž.

¹⁵ KLEIN, Š. *Daňové ráje... aby nebyly daňovým peklem*. 1.vyd. Ostrava: Sagit, 1998. 9. ISBN 80-7208-074-1.

mitigation. Tento výraz se dá přeložit jako eliminování daní a znamená uspořádání transakcí snižujících daňové zatížení.¹⁶

Hranice mezi vyhýbáním se daním a daňovým únikem je obtížně stanovitelná. Důležité je ale aplikovat techniky mezinárodního daňového plánování, aby byly v daném okamžiku, v dané situaci a pro danou osobu legální a s každou změnou je nutné si ověřit, aby legální zůstaly po celou dobu trvání daňového plánování.¹⁷

2.2 Právní daňové principy platné v České republice

V České republice jsou zákony, které se týkají daní, relativně nové. Tyto zákony nezahrnují komplexní koncept proti vyhýbání se daním a daňovým únikům, ale obsahují několik principů, které se snaží zamezit tomuto chování. Tyto principy vycházejí především z velkého počtu soudních rozhodnutí, vydaných Nejvyšším správním soudem a Ústavním soudem. V současné době české soudy tyto principy interpretují poměrně konzistentně. Ve většině případů, bez ohledu na to jaký z principů je použit, musí existovat závažný obchodní důvod, jiný než daňový, pro uskutečnění dané transakce vedoucí ke snížení daňové povinnosti.¹⁸

Prvním z principů užívaných v českém právu je, že skutečný obsah transakce má přednost před její formou. V soudních případech se klade důraz na skutečnou podstatu transakce, i když forma je v souladu s právem. Přestože je forma transakce legální, její podstata legální být nemusí. V nedávných případech řešených u Nejvyššího správního soudu mohl být tento princip použit jen v situaci, kdy obě smluvní strany chtěly dosáhnout skutečné podstaty transakce a ne jen být v souladu s právem. Takováto dohoda se tedy musí zakládat na tom, čeho chtějí smluvní strany opravdu dosáhnout.¹⁹

¹⁶ KLEIN, Š. *Daňové ráje... aby nebyly daňovým peklem*. 1.vyd. Ostrava: Sagit, 1998. 9. ISBN 80-7208-074-1., GONZALEZ, M. and A. SCHIPKE. Bankers on the Beach. *Finance & Development*, 2011, June, s. 42 – 45, ISSN 0015-1947.

¹⁷ KLEIN, Š. *Daňové ráje... aby nebyly daňovým peklem*. 1.vyd. Ostrava: Sagit, 1998. 9. ISBN 80-7208-074-1.

¹⁸ RŮŽIČKOVÁ, T. *Czech anti-avoidance rules in ENG – two sample brief vision*. ERNST & YOUNG, 2008.

¹⁹ Tamtéž.

Dalším používaným principem v českém právu je předejití obcházení práva. V českém občanském právu je považováno legální jednání za chybné, jestliže jeho obsah nebo smysl porušuje nebo obchází právo. Jednání také nesmí porušovat dobré mravy. V soudních přích může být tento princip použit v situacích, kdy smluvní strany uzavřou transakci, která je sama o sobě právně proveditelná. Výsledek této transakce ale není žádoucí nebo právně předvídatelný. Transakce není v souladu s právem, pokud se prokáže, že smluvní strany jednaly s úmyslem obejít právo. U toho principu, na rozdíl od principu přednosti obsahu nad formou, stačí prokázat úmysl obejít právo pouze u jedné smluvní strany.²⁰

Posledním z principů užívaných v českém právním systému je zneužití práva. Tento princip není speciálně ustanovený v českém právu, avšak je používán Nejvyšším správním soudem a Ústavním soudem a vychází především z rozhodnutí Evropského Soudního dvora. Princip se uplatní, jestliže vznikne neoprávněná daňová výhoda v transakci, přestože transakce je legální. Ačkoliv je tento princip relativně nový a lze předpokládat jeho další vývoj, je použitelný u transakcí, které jsou samy o sobě legální, ale vedou k nepředvídatelným výsledkům, kterými mohou být např. neoprávněné daňové výhody.²¹

2.3 Historie a vývoj daňových rájů

Daňové ráje vznikly prakticky se vznikem daní. Už v antickém Řecku se staly malé ostrůvky poblíž Athén útočišti, kde obchodníci skladovali ve vzdálenosti pouhých několika kilometrů své zboží. To zde skladovali, aby se vyhnuli dvouprocentní dani, jež zatěžovala vývoz a dovoz. Obdobně si počínali obchodníci, kteří se ve středověku usídlovali v londýnské City. Zde se usídlili, aby byli osvobozeni od všech daní.²²

Od 16. do 18. století byly považovány za daňový ráj Flandry, které ve svých přístavech vytvořily výhodné podmínky pomocí minimálních cel a poplatků. Angličtí obchodníci, kteří dodávali suroviny, raději prodávali vlnu do Belgie než do Anglie, protože ta na ně

²⁰ RŮŽIČKOVÁ, T. *Czech anti-avoidance rules in ENG – two sample brief vision*. ERNST & YOUNG, 2008.

²¹ Tamtéž.

²² LESERVOISIER, L. *Daňové ráje*. 1. vyd. Praha: HZ Praha, 1996. 5. ISBN 80-86009-07-6.

uvalila četná cla a daně. I Nizozemsko bylo v 16. – 18. století místem, kde se vybíraly minimální daně.²³

Ve Spojených státech je mezinárodní daňový únik zaznamenán od 18. století. V roce 1721 obrátily americké kolonie svůj obchod do Latinské Ameriky, aby se tak vyhnuly poplatkům, které jim byly uloženy v Anglii. Oproti tomu ve Francii se s využíváním daňových rájů začalo až po druhé světové válce. Zde bylo cílem daňové optimalizace nejen snížení zdanitelného zisku pomocí stanovení převodních cen mezi mateřskými a dceřinými společnostmi, ale i nalezení útočiště pro kapitál určený k reinvestování nebo repatriaci.²⁴

Další a největší rozvoj offshore center nastal po 2. světové válce, kdy došlo k rychlému vzpamatování a k velkému nárůstu osobního vlastnictví. Vlastníci i správci tohoto majetku měli zájem o jeho efektivní využití. Jednou z možností, jak této efektivnosti dosáhnout, je snížení daňové povinnosti. Od konce 60. let Bahamy, Kajmanské ostrovy, Guernsey a Jersey nabízely plné standardní služby, které byly relativně dostupné pro podnikatele z vyspělých států.²⁵

Právě tato snadná dostupnost měla za následek vznik některých daňových rájů. Prvním příkladem je zastupujících 74% z celkového kapitálu severoamerických trhů s cennými papíry soustředěných v New Yorku. Ty pravděpodobně daly prostor pro vznik a vývoj offshore center na Kajmanských ostrovech, Bermudách a Bahamách. Guernsey, Jersey, ostrov Man a Gibraltar se staly daňovými ráji díky londýnskému trhu s cennými papíry, kde bylo umístěno 35% kapitalizace evropských burz. A Frankfurt spolu s Lucemburkem pomohly k růstu Švýcarsku, Lucembursku a Lichtenštejnsku díky 20% evropské kapitalizace, která zde byla soustředěna.²⁶

V dnešní době se daňové ráje vyvíjejí hlavně díky přítomnosti zahraničních bank a také jejich expanze pramení z internacionalizace společnosti. Společnosti se zpočátku snažily o dobytí nových trhů a následně o umístění některých svých činností do zemí s nízkými

²³ LESERVOISIER, L. *Daňové ráje*. 1. vyd. Praha: HZ Praha, 1996. 5. ISBN 80-86009-07-6.

²⁴ Tamtéž. 5.

²⁵ PETROVIČ, P. *Encyklopedie daňových rájů a jejich využití*. 1. vyd. Praha: AKONT, 1998. 31.

²⁶ Tamtéž. 32.

mzdami. Později mezinárodní skupiny společností rozmísťovaly své dceřiné společnosti v závislosti na podmínkách daňového zatížení v hostitelských zemích.²⁷

2.4 Podnikání v daňovém ráji

Daňové ráje se dají využít jak aktivně, tak pasivně.²⁸

Aktivní využití znamená správu majetku jeho vlastníkem a také využívání společnostmi, které tak nepodléhají zdanění svých příjmů. Pasivně lze daňové ráje využívat díky výhodám moderní komunikace ke správě majetku a investic bez nutnosti zdaňovat kapitálové příjmy pomocí prostředníka. Dále jsou uvedeny některé způsoby podnikání v daňovém ráji.²⁹

Dále jsou uvedeny některé způsoby podnikání v daňovém ráji.

2.4.1 Dlouhodobé investice

Cílem dlouhodobých investic je zachovat hodnotu vkladu a získat k ní výnos. Do těchto investic můžeme zahrnout dlouhodobé termínované vklady, dlouhodobě držené bonitní akcie, podílové listy investičních fondů, státních a jiných bonitních dluhopisů. Tyto investice je vhodné rozdělit do více bank ve více zemích a část z nich ponechat ve formě, kdy nepodléhají inflaci nebo měnovým reformám a neztrácejí hodnotu v případě válek. Takovou vhodnou formou mohou být drahé kovy, kameny nebo šperky. Tyto investice jsou chráněny proti politickým, kurzovým, ekonomickým, politickým a jiným rizikům.³⁰

²⁷ LESERVOISIER, L. *Daňové ráje*. 1. vyd. Praha: HZ Praha, 1996. 6. ISBN 80-86009-07-6.

²⁸ KLEIN, Š. *Daňové ráje... aby nebyly daňovým peklem*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 1998. 15. ISBN 80-7208-074-1.

²⁹ Tamtéž. 15.

³⁰ Tamtéž. 15.

2.4.2 Spekulativní investice

U spekulativních investic jde o získání zisku z krátkodobého držení majetku. Za spekulativní investice lze považovat spekulativní cenné papíry, např. akcie, dluhopisy aj., komoditní burzy, finanční deriváty, např.: opce, futures. Nejdůležitějším kritériem pro tento druh investic je komunikace, důležité je také využívat služeb osvědčených obchodních center.³¹

2.4.3 Sebefinancování a zpětné půjčky

Stále více států se zaměřuje na možnost odepisovat úroky z úvěrů jak podle výše vlastního jmění společnosti, tak dle vztahu k poskytovateli úvěru, neboť mají za to, že půjčky poskytované v rámci skupiny nahrazují faktické zvyšování základního jmění. Zřízení offshore společnosti tak, že není ekonomicky ani personálně propojena s obchodní nebo investiční společností v zemi s vysokým zdaněním, umožňuje zvýšit limit pro odepisování úroků ze základu daně.³²

Pokud má klient v daňovém ráji uložen majetek, lze jej použít jako záruku u banky pro poskytnutí úvěru své společnosti ve státě s vysokým zdaněním. Poskytovatelem úvěru je banka, a tak se tedy neuplatní ustanovení o podílení se na kontrole společnosti a úroky mohou být zahrnovány do nákladů ve vyšším limitu.³³

2.4.4 PT koncept

Tento koncept je založen na faktu, že daňové právo je namířeno především proti rezidentům, a spočívá v oprávněném prohlášení sebe sama za nerezidenta, jenž nemá příjmy ze zdrojů na území státu, v němž právě pobývá. Tito lidé tedy mají daňový domicil, zdroj příjmů, skutečné působíště v několika zemích, přičemž místo svého pobytu dělí mezi různé státy dle vlastních priorit. V každém z těchto států jsou pro daňové účely považováni za turisty a zemi svého trvalého pobytu navštěvují jen ze správních důvodů.

³¹ KLEIN, Š. *Daňové ráje... aby nebyly daňovým peklem*. 1.vyd. Ostrava: Sagit, 1998. 17. ISBN 80-7208-074-1.

³² Tamtéž. 19.

³³ Tamtéž. 19.

Tento životní styl však předpokládá vlastnictví jen určitého objemu majetku a svobodné myšlení umožňující se oprostit od závislosti na jedné zemi.³⁴

2.4.5 Výroba

Některá offshore centra poskytují výhody i podnikatelům, kteří hodlají svou výrobní činnost realizovat přímo na území těchto států. Zvýhodnění zahraničních podnikatelů pak mívá podobu klasických investičních pobídek, tedy daňové prázdny nebo úlevy, zrychlené odpisy, subvence, pestrou skladbu daňově odečitatelných položek atd. Rozhodování o založení výrobní společnosti v daňovém ráji je komplikovaná skutečností, že musí být brán zřetel na faktory, které jsou v případě běžné offshore společnosti nepříliš zajímavé, např. pracovní síly aj. Zvýhodnění zahraničních podnikatelů poskytují i státy s běžným daňovým zatížením.³⁵

2.4.6 Holdingová struktura

Holding je taková společnost, jejíž činnost spočívá v držbě účastí v jiných společnostech, případně se podílí na správě majetku, bez výkonu obchodní činnosti. Mateřská společnost nejčastěji shromažďuje příjmy, např. dividendy, úroky z půjček, honoráře, poplatky z licencí, patentů, převáděné dceřinými společnostmi na účet skutečné mateřské společnosti a koordinuje její politiku redistribuce. Fondy lze převádět do mateřské společnosti, reinvestovat nebo půjčit dceřiným společnostem. Tato struktura umožňuje umísťovat zisky skupiny v zemi, již si zvolí. Pružnost jejího režimu umožňuje, aby její mateřská společnost zlikvidovala a převedla z jedné země do druhé v závislosti na daňových podmínkách.³⁶

Využívání offshore společností pro vytváření holdingových struktur mělo velkou oblibu v 80. a 90. letech minulého století. V této době vznikly dva charakteristické trendy při vytváření těchto struktur. U prvního z nich holdingová společnost, která vlastnila podíly v dceřině společnosti, se zaregistrovala offshore zemi, např. Nizozemí, Lucembursku,

³⁴ KLEIN, Š. *Daňové ráje... aby nebyly daňovým peklem*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 1998. 23. ISBN 80-7208-074-1.

³⁵ PETROVIČ, P. *Encyklopedie daňových rájů a jejich využití*. 1. vyd. Praha: AKONT, 1998.

³⁶ LESERVOISIER, L. *Daňové ráje*. 1. vyd. Praha: HZ Praha, 1996. 39. ISBN 80-86009-07-6.

Kypru nebo Madeiře, a využívá smluv o zamezení dvojího zdanění. Druhý trend byl představován malými a středními firmami, které chtěli co nejvíce snížit své náklady. Za tímto účelem se registrovali v daňových rájích. Výhodou těchto holdingových struktur je možnost účinného plánování daňového zatížení jednotlivých transakcí a centralizace příjmů ve vhodné zemi, kde jsou dostupné celému holdingu.³⁷

2.4.7 Některé další typické způsoby využití daňových rájů

Dalším ze způsobů využití daňového ráje je nižší zdanění pro vlastníka nemovitostí, který využívá služeb offshore společnosti. Důležité při tomto způsobu je sledování nákladů s tím spojených. Do daňového ráje je možné rovněž emigrovat za účelem daňové optimalizace. K tomuto kroku přistupují hlavně provozovatelé tzv. svobodných povolání, jako jsou např. konzultanti nebo lidé pracující v showbusinessu. Daňová emigrace těmto osobám umožní nižší zdanění.³⁸

Daňové ráje lze rovněž využít pro registraci lodě, ať už pro účely mezinárodního obchodu nebo pro soukromé účely. Výhodami využívání vlajek těchto států jsou velmi nízké náklady, jednoduchost registrační procedury, absence daně z příjmů z činnosti obchodních lodí a často i velká benevolence příslušných úřadů při vytyčování požadavků na stav registrovaného plavidla.³⁹

Někdy je také výhodné využít daňového ráje jako leasingové základny. Leasingové operace jsou tedy uskutečňovány z daňového ráje. Cílem této operace je převést takto získané prostředky zpět do státu s vysokým zdaněním. Příkladem takového využití daňového ráje může být operace, kdy leasingová společnost se sídlem v daňovém ráji uskuteční nákup investičního celku v oblasti s vysokým zdaněním. Získaný investiční celek poté leasingová společnost poskytne formou pronájmu společnosti, které je určen. Následující zisky jsou pak repatriovány formou leasingových splátek a ty jsou poté považovány za odečitatelnou položku v zemi využití daného majetku.⁴⁰

³⁷ PETROVIČ, P. *Encyklopedie daňových rájů a jejich využití*. 1. vyd. Praha: AKONT, 1998.

³⁸ KLEIN, Š. *Daňové ráje... aby nebyly daňovým peklím*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 1998. 19. ISBN 80-7208-074-1.

³⁹ PETROVIČ, P. *Encyklopedie daňových rájů a jejich využití*. 1. vyd. Praha: AKONT, 1998. 63.

⁴⁰ KLEIN, Š. *Daňové ráje... aby nebyly daňovým peklím*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 1998. 21. ISBN 80-7208-074-1.

2.5 Příklady využívání daňových rájů

Daňové ráje se využívají ve většině případů k daňové optimalizaci, ale nejen z tohoto důvodu. Lze rozlišit čtyři stupně důvodů pro vyhledání služeb daňového ráje:

1. využívání daňového ráje bez daňové motivace - Tento způsob znamená, že jsou provedeny operace pomocí daňového ráje, které ale nemají žádný vliv na daňovou povinnost.
2. užívání s daňovým účinkem – což musí odpovídat literě a duchu zákona.
3. mezinárodní daňová strategie – spočívá ve vyhledání nejméně nákladné daňové cesty pro jednotlivce, společnosti nebo skupinu zainteresovaných společností.
4. daňový podvod.⁴¹

Dále jsou uvedeny příklady využití daňových rájů.

2.5.1 Převody zisků zvětšováním nebo zmenšováním obratu nebo nákladů

Umělé zvyšování nebo snižování nákladů nebo obrátů se děje za jediným účelem, a tím je snížení zdanitelného zisku mezinárodní skupiny. Děje se tak ve velké skupině, jak dceřiných společností nebo vztahů závislosti, pomocí četných pohybů kapitálu a zboží. Tento kapitál a zboží se lokalizuje tam, kde chce daná skupina, aby se nacházel. Některé dceřiné společnosti budou specializované, hlavně v odbytu produktů. A tak se převod zisků bude moci uskutečňovat pomocí dceřiné společnosti tak, že mateřská společnost sídlící v zemi s vysokým zdaněním prodá za nízké ceny majetek dceřiné společnosti umístěné v daňovém ráji, a ta ho poté prodá za ceny vysoké. V daňovém ráji tedy bude realizován značný zisk.⁴²

Dalším způsobem jak ovlivnit zdanitelný zisk, je manipulace s obratem. Při této operaci se na dceřinou společnost se sídlem v daňovém ráji převedou náhradní díly za cenu nižší, než je tržní cena. Poté dojde k provedení montáže a následnému prodeji hotového výrobku

⁴¹ LESERVOISIER, L. *Daňové ráje*. 1. vyd. Praha: HZ Praha, 1996. 69. ISBN 80-86009-07-6.

⁴² Tamtéž. 72.

za vysokou tržní cenu. Dceřiná společnost v daňovém ráji tak uskuteční opět značný zisk.⁴³

V obou výše uvedených případech jsou významným omezujícím faktorem pravidla pro převodní ceny platná ve většině států světa. Existují ale i určité výjimky, např. Irsko.

2.5.1.1 Odměny a služby

Odměny používané k umělému zkreslení nákladů jsou různorodé: platy, mzdy, náhrady, nájemné, výdaje na vědu a výzkum, odměny prostředníkům, honoráře, přepravné, reklama aj. Při fakturaci dceřiným společnostem zřízeným v daňových rájích jsou většinou tyto náklady nadhodnoceny a převážně ani neexistují a jedná se tedy o daňový podvod.⁴⁴

2.5.1.2 Úroky

Ve většině půjček mezi mateřskou a dceřinou společností v rámci nadnárodní společnosti je to příležitost k převodu zisků mezi nimi. Záleží na tom, co je v dané situaci nejvýhodnější. Zda vypůjčovatel vyžaduje nepřiměřeně vysokou úrokovou sazbu, či platí nižší než normální úrok. Převod zisku nastane, pokud společnost v zemi s vysokým daňovým zatížením použije velmi vysoké úroky dceřiné společnosti v daňovém ráji. Takto se převedou nejen úroky do daňového ráje, ale také se sníží zdanitelný zisk o úroky, které jsou považované za provozní náklady a tedy obecně daňově uznatelné. Při této operaci ovšem musí být brán zřetel opět na pravidla převodních cen a také na případný předchozí úvěr, jenž byl pro společnost nákladem. Náklady na tento úvěr jsou ve finále promítnuty do konečného zisku.⁴⁵

2.5.1.3 Poplatky

Poplatky za licence, patenty, známky či know-how jsou ve většině případů zdaňovány relativně vysokou sazbou daně. Některé společnosti řeší tuto situaci tím, že žádají

⁴³ LESERVOISIER, L. *Daňové ráje*. 1. vyd. Praha: HZ Praha, 1996. 72. ISBN 80-86009-07-6.

⁴⁴ Tamtéž. 73.

⁴⁵ Tamtéž. 74.

neúměrnou částku za poskytnutí patentu, aby předmětné daně měli kompenzovány. Jinou možností je také prodat patent za symbolickou cenu dceřiné společnosti v daňovém ráji. Tato společnost poté bude příjmy získané z tohoto patentu danit nižší sazbou a společnost využívající patent se vynaložené náklady odečte od zdanitelných příjmů.⁴⁵

2.5.2 Využívání transferových společností

Transferovou společnost lze definovat jako právnickou osobu se sídlem v zemi s malým daňovým zatížením, kde vzniká její daňová povinnost. Tato země bývá často označována jako daňový ráj. Ve většině případů je transferová společnost vytvářena a ovládána fyzickou nebo právnickou osobou se sídlem v zemi, kde je velké daňové zatížení.⁴⁶

Statut transferové společnosti musí odpovídat zákonodárství daného daňového ráje a její nezávislost musí být úplná. To znamená, že daně může společnosti ukládat pouze a jenom příslušný daňový ráj. Ve většině daňových rájů se poskytuje preferenční daňový režim jen společnostem offshore, jenž nevyvíjejí činnost v daňovém ráji a příjmy těchto společností pocházejí z jiných zemí.⁴⁷

Příjmy transferové společnosti mohou pocházet buď ze země zakladatele a hlavního akcionáře této společnosti, nebo ze třetí země. Takováto konstrukce používaná transferovou společností se sídlem v daňovém ráji může sledovat čtyři rozdílné cíle.⁴⁸

Prvním z těchto cílů je omezení zdanitelné sumy. Tohoto cíle se dá dosáhnout pomocí směřování příjmů do transferové společnosti zřízené v daňovém ráji, čehož se široce využívá v oblasti poskytování služeb. Zisk dosažený finanční, prodejní a nákupní činností se bude rovnat rozdílu mezi daňovou sazbou v zemi transferové společnosti a sazbou, která by byla vyměřena v zemi převodu příjmů.⁴⁹

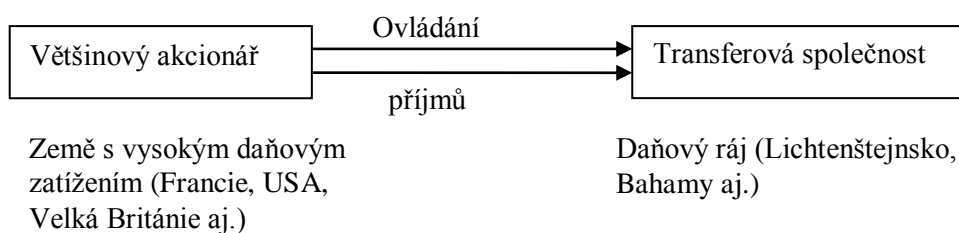
⁴⁵ LESERVOISIER, L. *Daňové ráje*. 1. vyd. Praha: HZ Praha, 1996. 74. 80. ISBN 80-86009-07-6.

⁴⁶ Tamtéž. 80.

⁴⁷ Tamtéž. 80.

⁴⁸ Tamtéž. 81.

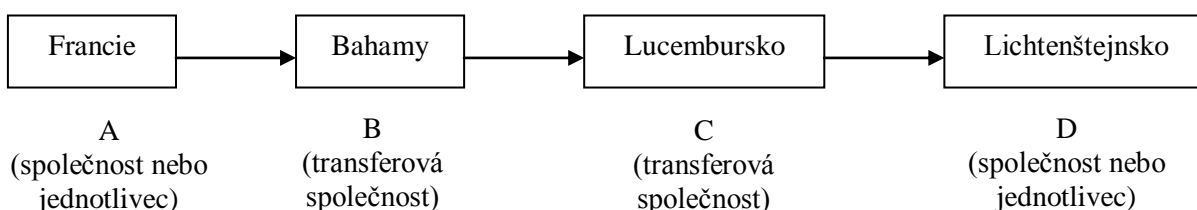
⁴⁹ Tamtéž. 82.



Obr. 1: Proces směřování příjmů do transferové společnosti

Zdroj: LESERVOISIER, L. *Daňové ráje*. 1. vyd. Praha: HZ Praha, 1996. ISBN 80-86009-07-6.

Dalším z možných cílů této společnosti může být úmysl zakrýt totožnost investorů. To umožní transferové společnosti velké množství uskutečněných obchodů. Tento druh společnosti hraje také často úlohu stínítka nutného k utajení skutečných beneficentů částek převedených do daňového ráje.⁵⁰



Obr. 2: Příklad konstrukce užívání transferové společnosti pro poskytování služeb

Zdroj: LESERVOISIER, L. *Daňové ráje*. 1. vyd. Praha: HZ Praha, 1996. ISBN 80-86009-07-6.

Třetím z požadovaných cílů je převádění fondů. Zde jde o proces, který mezinárodní společnosti používají k placení provize „prostředníkovi“, aby získaly významnou zakázku v zahraničí.⁵¹

Posledním z cílů, kterých může chtít společnost dosáhnout je recykláž. V tomto případě umožní transferová společnost praní špinavých peněz pocházejících z nelegálního obchodu, např. obchod drogami nebo prostituce.⁵²

⁵⁰ LESERVOISIER, L. *Daňové ráje*. 1. vyd. Praha: HZ Praha, 1996. 82. ISBN 80-86009-07-6.

⁵¹ Tamtéž. 82.

⁵² Tamtéž. 82.

2.5.3 „Treaty shopping“ aneb využívání daňových dohod

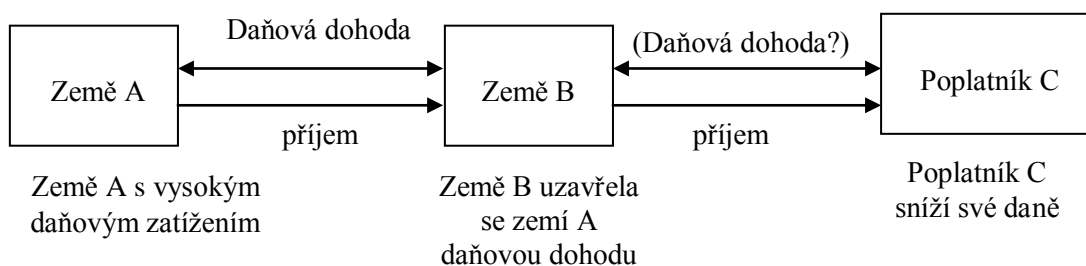
Daňové dohody umožňují repatriaci daní ukládaných z mezinárodních transakcí mezi dvěma zeměmi: zemí – zdrojem příjmu a zemí – rezidencí beneficienta. Cílem těchto dohod je zamezit dvojímu zdanění a prevence daňových podvodů a úniků mezi příslušnými zeměmi.⁵³

Tato daňová dohoda o příjmech platí pouze mezi příslušnými zeměmi a rezidenti třetích zemí jsou z ní vyloučeni. Rezidenti zemí, kteří nejsou signatáři dohody, mohou využívat výhod „treaty shoppingu“ tak, že se jejich investice zaměřují na země, které daňovou dohodu podepsaly, prostřednictvím společností zřízených v této zemi.⁵⁴

Má-li být „treaty shopping“ účinný, musí obsahovat tyto tři prvky:

1. zmenšení daňového břemene v zemi původu příjmu (signatář dohody),
2. nízká nebo nulová sazba zdanění v zemi beneficienta platby,
3. nízká nebo nulová sazba zdanění plateb ve prospěch poplatníka třetí země.⁵⁵

První prvek je založen na daňových dohodách, jež v zájmu zabránění dvojímu zdanění předpokládají nízké nebo nulové zdanění některých příjmů. Druhý prvek je tvořen daňovým rájem, který má nízkou sazbu pro zdanění příjmů svých rezidentů, nebo zavádí příznivý režim pro určité činnosti. Třetí prvek vychází ze skutečnosti, že daňový ráj neaplikuje srážkové daně z rozdělených zisků. Daňový ráj je vázán daňovými konvencemi na třetí země.⁵⁶



Obr. 3: Příklad snížení daňové povinnosti pomocí signatáře daňové dohody

Zdroj: LESERVOISIER, L. *Daňové ráje*. 1. vyd. Praha: HZ Praha, 1996. ISBN 80-86009-07-6.

⁵³ LESERVOISIER, L. *Daňové ráje*. 1. vyd. Praha: HZ Praha, 1996. 103. ISBN 80-86009-07-6.

⁵⁴ Tamtéž. 103.

⁵⁵ Tamtéž. 104.

⁵⁶ Tamtéž. 105.

2.6 Daňově zvýhodněné subjekty

Daňové ráje umožňují některým subjektům působícím na jejich území speciální daňový režim. Prostředky, které jsou díky tomuto režimu umístěny v daňovém ráji, by byly normálně zdaněny a vstupovaly by do příjmové stránky rozpočtů jednotlivých zemí. Pokud jsou ovšem alokovány v daňovém ráji, mohou být dále investovány jako přímé kapitálové investice, prostřednictvím investičních fondů na burzách nebo bankami formou poskytnutých úvěrů.⁵⁷

2.6.1 Offshore společnosti

Offshore společnost je jedním z nejpoužívanějších daňově zvýhodněných subjektů díky jednoduššímu a rychlejšímu procesu založení, nižším nákladům a univerzálnímu využití při daňovém plánování. Offshore společnosti musí mít na území státu, kde jsou založeny, registrované sídlo a registračního agenta. Registrační agent je většinou specializovaná firma, která odpovídá za správu této společnosti, a také dohlíží na to, aby společnost plnila požadavky stanovené zákonem.⁵⁸

Předností této společnosti je nízké daňové zatížení, kdy místo klasického daňového zatížení je každoroční paušální poplatek. Další výhodou v některých zemích je tzv. fitting fee. U tohoto způsobu zdanění se placení váže k předkládání ročního výkazu pro rejstřík společností. Tento dokument, jehož obsah se liší podle jednotlivých zemí, nejčastěji obsahuje seznam aktuálních jednatelů a akcionářů. Většina offshore center také zachovává diskrétnost o statutárních zástupcích a akcionářích. Jejich identita je známá pouze registračnímu agentovi a příslušnému úřadu. Dle právních předpisů offshore společnosti rozlišujeme do tří kategorií.⁵⁹

⁵⁷ KLEIN, Š. *Daňové ráje... aby nebyly daňovým peklem*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 1998. ISBN 80-7208-074-1.

⁵⁸ PETROVIČ, P. *Encyklopedie daňových rájů a jejich využití*. 1. vyd. Praha: AKONT, 1998. 36.

⁵⁹ Tamtéž. 36.

2.6.1.1 Společnosti založené dle speciálních zákonů

Společnost se v daňovém ráji zakládá a zdaňuje podle jiných zákonů, než se zakládají a zdaňují společnosti domácí. Existuje zde tedy jeden zákon pro domácí společnosti a další pro vznik, fungování a zánik offshore společností. Offshore společnosti založené v souladu s tímto speciálním zákonem se nazývají mezinárodní společnosti nebo mezinárodní obchodní společnosti. Tyto společnosti využívají velkého množství výhod pramenících z liberálního ustanovení zákona výměnou za omezení možnosti podnikání na území, kde jsou založeny.⁶⁰

2.6.1.2 Společnosti založené dle všeobecného zákona o společnostech

Tato společnost vzniká, funguje i zaniká dle zákona, kterým se řídí všechny společnosti, např.: v Hongkongu, Irsku, Panamě aj. U tohoto druhu společnosti hovoříme o nerezidentské společnosti. Tato společnost je osvobozena od zdanění, protože nepodniká a ani nemá žádné jiné příjmy ze země založení nebo splňuje další určité podmínky.⁶¹

2.6.1.3 Daňově osvobozené společnosti

U tohoto druhu společnosti, stejně jako u společnosti založené dle všeobecného zákona o společnostech, neexistuje speciální zákon pro vznik, fungování a zánik společnosti. Bezdaňový status je společnosti přiznán na základě žádosti ke kompetentnímu orgánu, kterým je např.: ministerstvo, správce rejstříku, zvláštní úřad pověřený dohledem nad offshore entitami aj.⁶²

2.6.2 Partnership

Většina daňových rájů je buď součástí Britského společenství národů nebo je její závislé území nebo je historicky spjata s Velkou Británií, proto tyto země převzaly anglosaské právo. Partnership je jednou z forem podnikání v tomto právu. Partnership je společenství dvou nebo více osob, které spojují své finanční prostředky, schopnosti a profesní talent

⁶⁰ PETROVIČ, P. *Encyklopedie daňových rájů a jejich využití*. 1. vyd. Praha: AKONT, 1998. 37.

⁶¹ Tamtéž. 37.

⁶² Tamtéž. 37.

pro společnou aktivitu za účelem dosažení zisku a ten je následně dle společenské smlouvy rozdělován. Některá povolání mají tuto formu podnikání povinnou, a to z důvodu osobní odpovědnosti vůči klientovi a profesní etice.⁶³

Některá z těchto form podnikání nemá právní subjektivitu, ale může svým jménem vystupovat u soudu. Je také důležité, aby mezi partnery panovala důvěra a to kvůli neomezenému ručení všech členů. Podle způsobu ručení můžeme rozdělit partnership na dva druhy a to na tzv. general partnership a limited partnership. V general partnership mají všichni společníci stejné povinnosti a také stejné právo podílet se na řízení a rozhodování společnosti, pokud společenská smlouva nestanoví jinak. Všichni členové ručí neomezeně a neomezená je i jejich odpovědnost. U limited partnership ručí alespoň jeden partner neomezeně a alespoň jeden partner ručí do výše svého vkladu. Tento partner nemůže zasahovat do správy a řízení společnosti, má pouze nárok na podíl z dosaženého zisku.⁶⁴

Výhodou této formy podnikání jsou neexistence formální organizační struktury, nízké finanční náklady, větší svoboda v podnikání a existence mnohem menší míry publicity. Dalším nesporným kladem je daňová výhoda partnership, kdy v offshore centech platí nízký paušální poplatek a v ostatních zemích jsou daně jednotliví společníci jako fyzické nebo právnické osoby. Velkou nevýhodou je naopak neomezené ručení partnerů a také, že má nejistou dobu trvání. Partnership zaniká při úmrtí nebo zániku některé ze zúčastněných stran a nesplní tím minimální počet společníků.⁶⁵

2.6.3 Trust

Trusty existovaly již od středověku v zemích s anglosaským právem. Tato forma byla a je oblíbená pro jednoduché založení a nízké náklady s tím spojené. Trust je forma mezilidského vztahu, v němž prospěch z majetku vlastníka, správce trustu, jde ve prospěch druhé strany, tedy beneficianta. Podmínky tohoto vztahu jsou upraveny v trustové smlouvě a bývají stanoveny poskytovatelem majetku, tedy zakladatelem. Jeden z druhů trustové

⁶³ PETROVIČ, P. *Encyklopedie daňových rájů a jejich využití*. 1. vyd. Praha: AKONT, 1998. 40.

⁶⁴ Tamtéž. 40.

⁶⁵ Tamtéž. 40.

smlouvy může vzniknout na základě závěti a slouží jako výhodný nástroj pro ochranu majetku.⁶⁶

Ochrana majetku spočívá v tom, že majetek vložený do trustu přestává být v majetku zakladatele, právní vlastnictví se tedy převádí na správce trustu. Tento správce sice získává plné právo nakládat s majetkem, ale je vázán trustovou smlouvou dle podmínek zakladatele a má plnou odpovědnost, která je vynutitelná zákonem. Doba trvání trustu je většinou časově omezena. To ovšem neplatí pro trustovou společnost, která funguje na základě licence a profesionálně se zabývá správou trustů.⁶⁷

Klady trustu jsou ochrana majetku před třetími osobami, legální minimalizace daňové povinnosti a diskrétnost, protože trust nepodléhá žádné kontrole. Dalším kladem trustu je fakt, že trustová smlouva je plně v kompetenci zakladatele a tím může zakladatel pověřit správce jakoukoli aktivitou. V rámci trustu také může být beneficentem i sám zakladatel, ale beneficentem nesmí být správce daného trustu. Velkou nevýhodou oproti tomu je převod vlastnického práva ze zakladatele na správce, proto je nutné správce pečlivě vybrat.⁶⁸

Zakladatel má k dispozici dva nástroje kontroly správce. Prvním z těchto nástrojů je funkce protektora. Protektora si volí zakladatel a ten poté spolu se správcem dohlíží na plnění přání zakladatele. Protektor má pravomoci, které jsou v nejlepším zájmu beneficenta. Jednou z těchto pravomocí může být právo zbavit správce trustu funkce a jmenovat nového správce. Protektor nesmí při výkonu své funkce prosazovat své vlastní zájmy. Tato funkce se zřizuje, pokud má trust trvalejší charakter. Druhým nástrojem je letter of wishes. Letter of wishes je nezávazný dokument s přáními zakladatele. Správce se tímto dokumentem nemusí řídit, pokud rozhodne jinak. Tento dokument je důvěrný a jeho obsah je určen pouze pro zakladatele a správce. Doporučuje se tento dokument uzavřít až po nějakém čase existence trustu, aby nevzniklo podezření, že zakladatel daný trust řídí.⁶⁹

⁶⁶ PETROVIČ, P. *Encyklopedie daňových rájů a jejich využití*. 1. vyd. Praha: AKONT, 1998. 42.

⁶⁷ Tamtéž. 43.

⁶⁸ Tamtéž. 44.

⁶⁹ Tamtéž. 45.

Klasicky pojatý trust lze založit pouze v některých offshore centrech a to v zemích, které mají historickou vazbu na Velkou Británii. Tuto formu podnikání je možné založit např. v Gibraltar, Jersey, Guernsey nebo na ostrově Man. V Karibiku došlo k posunu trustové struktury a její změně. Řada offshore zemí přiznává trustu právní subjektivitu a jsou benevolentnější v případě spojování funkcí beneficenta, správce trustu a zakladatele. Je rovněž nutné trust registrovat při jeho vzniku. Obě formy offshore trustu mohou využívat všech výhod, které jim daňový ráj může nabídnout.⁷⁰

2.6.4 Offshore banky

Offshore banky jsou společnosti založené tak, aby využívaly speciálního daňového režimu v daňových rájích. Tento druh banky potřebuje ke své bankovní činnosti licenci v místě registrace. Tato licence může být buď neomezená, ta umožňuje poskytovat služby komukoli, nebo omezená, kdy banka může služby poskytovat jen omezenému okruhu osob (např. subjektům s trvalým pobytem).⁷¹

Offshore banky lze rozdělit na dvě skupiny. Do první skupiny zahrnujeme menší soukromé banky. Tyto banky jsou zakládány jak fyzickými, tak i právnickými osobami za účelem operací v rámci jedné obchodní skupiny nebo za jiným specifickým účelem. Malé soukromé banky mají nízké kapitálové požadavky a jsou obvykle začleňovány do finančních struktur jejich zakladatelů.⁷²

Druhou skupinu tvoří pobočky renomovaných zahraničních bank, které shromažďují fondy pocházející od nerezidentů v místě registrace pobočky a jejich půjčování jiným nerezidentům se ziskem, který je zdaňován minimálně. Tyto dceřiné společnosti dále spekulují na trhu deviz a účastní se riskantních operací, které nejsou mateřským bankám povoleny nebo jsou omezeny. Pobočky také nabízejí výhodnější úročení a zároveň deklarují provádění výhradně bezpečných, málo rizikových operací. To je možné díky nulové srážkové dani na úroky a minimální dani, která umožní nižší úrokové marže.⁷³

⁷⁰ PETROVIČ, P. *Encyklopedie daňových rájů a jejich využití*. 1. vyd. Praha: AKONT, 1998. 45.

⁷¹ Tamtéž. 48.

⁷² Tamtéž. 51.

⁷³ Tamtéž. 55.

2.7 Výběr daňového ráje

Výběr daňového ráje je součástí daňového plánování a vychází hlavně z předmětu činnosti poplatníka a jeho potřeb. Je nezbytné, aby jakékoli zvolené řešení splňovalo požadavky poplatníka na legálnost, bezpečnost a funkčnost. Legálnost operací musí zůstat i v budoucnosti, proto je nezbytné neustále přizpůsobovat tyto operace daňovému dohledu států, jichž se dotýkají. Hledisko bezpečnosti je spojeno jak s bezpečností osobní, tak i s bezpečností majetku. Funkčnost řešení znamená, že poplatník je schopen navržené operace provádět, sledovat či kontrolovat bez zbytečných obtíží nebo nákladů.⁷⁴

2.7.1. Výběr státu

Podle hlediska legálnosti jsou operace podmíněny zvolenou metodou daňového plánování, předmětu činnosti klienta, daňových vztahů zúčastněných zemí a dalších kritérií. Legálnost se musí posuzovat individuálně dle konkrétní situace. Bezpečnost je posuzována dle politické stability v dané oblasti, vztahů vlády a politických subjektů k daňovým úlevám nebo výjimkám, existence devizových omezení, anonymního vlastnictví společností aj. Je také podstatné uvědomit si, že se právní systémy vyvíjejí, vlády se mění.⁷⁵

Z hlediska funkčnosti je nutné mít zajištěné moderní prostředky dopravy a spojů, jako jsou např. letecké linky. Ty umožňují rychlé a praktické spojení se zeměmi zahraničních uživatelů. Důležité je rovněž mít kvalitní spojovací prostředky, protože pohyb finančních prostředků je možný díky moderním technologiím. Dále je podstatné zabezpečení minimální sociální struktury a to nemocnic, dopravních prostředků, náležitého ubytování, bankovních a právních struktur aj. Je rovněž podstatné, aby poplatník ovládal úřední nebo obchodní jazyk v daném státě. Je důležité také myslet na to, že daňové ráje jsou často málo vyvinuté země nebo kolonie bez průmyslu a tedy ani míra vzdělanosti není vysoká. Proto se často stává, že se musí přemístit i techničtí a vedoucí pracovníci.⁷⁶

⁷⁴ KLEIN, Š. *Daňové ráje... aby nebyly daňovým peklem*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 1998. 24. ISBN 80-7208-074-1.,

⁷⁵ Tamtéž. 24.

⁷⁶ KLEIN, Š. *Daňové ráje... aby nebyly daňovým peklem*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 1998. 25. ISBN 80-7208-074-1.,
LESERVOISIER, L. *Daňové ráje*. 1. vyd. Praha: HZ Praha, 1996. ISBN 80-86009-07-6.,
PETROVIČ, P. *Encyklopedie daňových rájů a jejich využití*. 1. vyd. Praha: AKONT, 1998.

2.7.2 Výběr banky

Daňový ráj nemusí být vždy nejvhodnější místo pro fyzické umístění majetku v bance z hlediska bezpečnosti. Rozlišujeme tedy pojmy daňový a bankovní ráj. Daňový ráj je taková země, kde poplatky placené místní správě nejsou závislé na účetních výsledcích. A bankovní ráj, kde existují nejlepší podmínky pro finanční majetek z hlediska výnosu a bezpečnosti.⁷⁷

Výběr banky bude tedy v první řadě dán tím, v jakém státě se banka nachází. Při výběru státu je důležitá stabilita celkového ekonomického prostředí, to lze posoudit podle zveřejňovaných hodnocení mezinárodních ratingových agentur. Druhým podstatným faktorem při výběru státu je vztah místní legislativy k bankovnímu tajemství. Dalším důležitým faktorem při výběru je, jaká je to banka. Největší jistotu v tomto ohledu poskytují místní pobočky mezinárodních bank, banky se státní účastí a velké banky.⁷⁸

Podstatné je také jaké služby banka může svému klientovi poskytnout, zejména bankovní úločky, burzovní obchody, kreditní karty, depozitní schránky, úvěry aj. a jejich podmínky. Důležitá jsou i další kritéria, např. praktická dostupnost, způsob spojení, výše poplatků a další kritéria dle individuálních potřeb klienta. Klient by si měl rovněž uvědomit, že některé daňové či bankovní ráje buď vlastní měnu nemají, nebo je tato silně svázána s některou ze světových měn.⁷⁹

2.7.3 Výběr agenta

Za agenta je považována společnost, která se zabývá profesionálně zakládáním společností. Tyto společnosti také většinou fungují jako správci majetku a většina z nich operuje ve více státech prostřednictvím svých poboček nebo korespondentů, to jsou převážně jiní agenti. Pro výběr agenta jsou zásadní tato hlediska: kritéria, která jsou důležitá pro klienta, služby, které agent poskytuje a také ceny za tyto služby.⁸⁰

⁷⁷ KLEIN, Š. *Daňové ráje... aby nebyly daňovým peklem*. 1.vyd. Ostrava: Sagit, 1998. 25. ISBN 80-7208-074-1.

⁷⁸ Tamtéž. 25.

⁷⁹ Tamtéž. 25.

⁸⁰ Tamtéž. 26.

Kritéria klienta jsou individuální, lze posuzovat např. velikost společnosti, rozsah služeb či její profesionální zázemí. Je obecně platné, že ke každému externímu subjektu vstupujícímu do mezinárodních daňových operací klienta, by měl tento klient přistupovat podle zásady „need-to-know“, tedy víš, co musíš vědět. Klient by měl konzultovat své operace s někým, kdo je schopen mu kvalifikovaně poradit, kdo je vázán mlčenlivostí ohledně jeho záležitostí a kdo není zainteresován na samotném faktu založení offshore společnosti.⁸¹

Služby, které jsou poskytované většinou kvalitních agentů, zahrnují hlavně:

- založení společnosti nebo převod již založené společnosti,
- žádost o tax-free status,
- poskytnutí sídla společnosti,
- poskytnutí nominálních akcionářů,
- poskytnutí nominálních ředitelů společnosti,
- poskytnutí místních ředitelů či tajemníka společnosti,
- sekretářské služby,
- likvidace společnosti,
- poradenské služby.⁸²

Ve vztahu klienta a agenta může docházet ke konfliktu zájmů. Většina daňových konzultantů v offshore zemích doporučuje svým klientům, že pro postačující anonymitu získají vytvořením řetězce dvou, tří nebo i osmi společností. Při bližším zjištění klient rozpozná, že tito konzultanti jsou většinou spojeni s podnikáním v oblasti zakládání společností, že jim ze správy těchto společností plynou peníze. Většina z těchto firem nabízí svým klientům bezplatné konzultace spojené se založením společnosti. Cílem těchto agentů je prodat co nejvíce společností. Další problém může vzniknout, zejména při zřizování trustů nebo používání nominálních ředitelů a to, že tito lidé nebo společnosti mají nebo mohou mít skutečnou kontrolu nad majetkem klienta, bankovními účty a podobně.⁸³

⁸¹ KLEIN, Š. *Daňové ráje... aby nebyly daňovým peklem*. 1.vyd. Ostrava: Sagit, 1998. 26. ISBN 80-7208-074-1.

⁸² Tamtéž. 27.

⁸³ Tamtéž. 28.

3 Smlouvy uzavírané s daňovými ráji

Využívání daňových rájů se netěší oblibě úřadů ve státech s běžným režimem zdanění, protože umožňují daňovým poplatníkům velmi účinně řídit své daňové zatížení. V důsledku toho se souběžně s jeho stále častějším využíváním vyvíjí rovněž legislativa těchto zemí, která se pokouší metodám vedoucím ke snížení objemu splatných daní bránit. Zásadním kamenem, ze kterého vychází veškeré právní předpisy, je rozlišení právní formy ekonomické transakce od její skutečné podstaty. To znamená, že daňové úřady usilují o potlačení vnější formy dané ekonomické situace a chtějí jí dát skutečnou podobu, tak aby to odpovídalo reálním záměrům osob, kterých se daná transakce týká.⁸⁴

V březnu roku 2009 pro mnoho států, považovaných za daňové ráje, vešla v platnost povinnost poskytovat informace pro daňové účely. Tato výměna mezi daňovými úřady států může být bilaterální nebo multilaterální. Jde-li o bilaterální výměnu informací, pak jde většinou o dva typy dohod, a to o smlouvy o zamezení dvojího zdanění a o dohody o výměně daňových informací.⁸⁵

3.1 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou významným doplňkem daňové soustavy a uzavírají je státy s běžným daňovým režimem mezi sebou a výjimečně jsou uzavírány i s některými daňovými ráji. Tyto smlouvy snižují daňové zatížení některých transakcí prováděných mezi rezidenty signatářů jednotlivých smluv. Z hlediska offshore operací mají smlouvy o zamezení dvojího zdanění význam hlavně v situacích, kdy má podnikání holdingový charakter a kdy příjmy zahraniční osoby podléhají srážkové dani. Využitím smluv o zamezení dvojího zdanění lze sazbu srážkové daně podstatně snížit, případně zcela eliminovat. A případnou srážkovou daň započíst na jinou daňovou povinnost v zemi rezidentství.⁸⁶

⁸⁴ PETROVIČ, P. *Encyklopedie daňových rájů a jejich využití*. 1. vyd. Praha: AKONT, 1998. 66.

⁸⁵ Tax Information Exchange Arrangements. *Tax Justice Network* [online]. 2009, April,. Dostupné z: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/TJN_0903_Exchange_of_Info_Briefing_draft.pdf.

⁸⁶ KLEIN, Š. *Daňové ráje... aby nebyly daňovým peklem*. 1.vyd. Ostrava: Sagit, 1998. 153. ISBN 80-7208-074-1., PETROVIČ, P. *Encyklopedie daňových rájů a jejich využití*. 1. vyd. Praha: AKONT, 1998.

3.1.1 Původ a principy

Mezinárodní dvojí zdanění je možné popsat jako situaci, ve které stejný příjem poplatníka podléhá dani ve dvou nebo více státech. Takovou situaci je například stav, kdy má fyzická osoba v jednom státě trvalé bydliště, ve druhém se obvykle zdržuje a ve třetím má stálý byt. Je pochopitelné, že dvojí zdanění příjem snižuje a tím se také snižuje zájem poplatníka o podnikání za těchto podmínek. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mají za cíl především vymezit, kterému státu připadne právo zdanit poplatníka z jeho celosvětových příjmů, a také rozdělit daňové výnosy mezi smluvní státy.⁸⁷

3.1.2 Metody vyloučení mezinárodního dvojího zdanění

K zamezení mezinárodního dvojího zdanění se používá různých metod a jejich forem, jež mohou být součástí v daňovém systému jednotlivých států jako jednostranná opatření nebo jsou zapracovány do mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. V obou případech je možné, aby byla použita jedna nebo více metod a jejich formy pro různé příjmy současně. Rozlišujeme tři tyto metody a to metodu vynětí, metodu zápočtu a metodu zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do nákladů.⁸⁸

3.1.2.1 Metoda vynětí

Tato metoda má dvě formy, a to vynětí úplné a vynětí s výhradou progresu. Metoda spočívá v tom, že pro účely stanovení základu daně v zemi rezidenta se příjem dosažený v zahraničí vyjme, tedy vůbec se nezahrne do základu daně (zároveň související výdaje nelze uplatnit jako položku snižující základ daně). Když se tento příjem nebere v úvahu, jde o vynětí úplné. Vynětí s výhradou progresu je častěji používaná forma této metody a její podstatou je, že ve státě příjemce se příjem dosažený v zahraničí sice nezahrne do základu daně, ale pro výpočet daně se použije sazba daně z daňového pásma odpovídajícího souhrnu všech příjmů, i těch zahraničních. Tato metoda má smysl v případě progresivní daně.⁸⁹

⁸⁷ KLEIN, Š. *Daňové ráje... aby nebyly daňovým peklem*. 1.vyd. Ostrava: Sagit, 1998. 153. ISBN 80-7208-074-1.

⁸⁸ Tamtéž. 153.

⁸⁹ Tamtéž. 153.

Při použití metod vynětí není podstatné, zda byl vyjímáný příjem v zahraničí doopravdy zdaněn nebo nebyl. Tedy pokud není ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění vymezeno, že metoda vynětí se užije pouze, byl-li příjem v zahraničí opravdu zdaněn, může dojít i k mezinárodnímu dvojímu nezdanění. To znamená využití daňových úlev poskytnutých státem, ze kterého příjem plyne. Nevýhodou této metody je, že nelze uplatnit případné ztráty ze zahraničí, neboť náklady související s vyňatými příjmy jsou daňově neuznatelné a tedy případná ztráta je ze základu daně v státě rezidentství vyloučena.⁹⁰

3.1.2.2 Metoda zápočtu

Použitím této metody se ve státě příjemce zahrnou do daňového základu příjmy z tuzemska i ze zahraničí a z takto stanoveného základu získaného základu daně se vypočte daň. Od této vypočtené daně se odečte daň zaplacená v zahraničí. Nejjednodušší formou této metody je metoda plného zápočtu. Dle této metody se od celkové daně vypočtené v tuzemsku odečte celá částka daně zaplacená v zahraničí a nebere se ohled na to, jaká sazba daně byla v zahraničí uplatněna.⁹¹

Další metodou zápočtu je metoda prostého zápočtu a používá se, proto aby domácí stát nedoplácel na vyšší úroveň zdanění příjmů v zahraničním státě. U této formy se vychází z předpokladu, že daň zaplacená v zahraničí se započte do daňové povinnosti v tuzemsku maximálně do výše daně, jež by připadala poměrně na zahraniční příjem v tuzemsku.⁹²

Při využití této metody lze efektivně využít ztráty realizované v zahraničí oproti příjmům ve státě rezidentství. Metodu zápočtu lze uplatnit jen v případě, že daň byla skutečně zaplacená. Není tudíž možné jako u metody vynětí dojít k dvojímu nezdanění.⁹³

⁹⁰ KLEIN, Š. *Daňové ráje... aby nebyly daňovým peklem*. 1.vyd. Ostrava: Sagit, 1998. 154. ISBN 80-7208-074-1.

⁹¹ Tamtéž. 154.

⁹² Tamtéž. 155.

⁹³ Tamtéž. 155.

3.1.2.3 Uplatnění zahraniční daně v nákladech

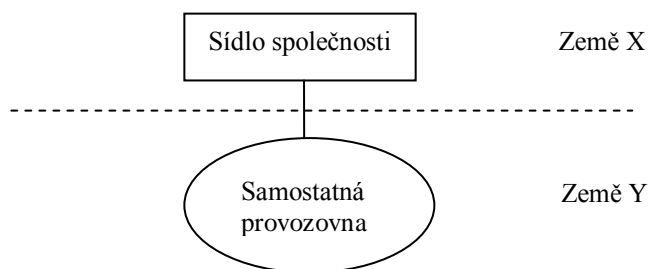
V tomto případě nejde o metodu zamezení dvojího zdanění, ale jde o zmírnění daňové povinnosti.

Tato metoda se použije tehdy, není-li ve vztahu k některému státu buď uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění a neexistuje-li jednostranné vyloučení dvojího zdanění v domácím zákonodárství, nebo pokud není možné v tuzemsku započíst celou daň zaplacenou v zahraničí z důvodu užití metody prostého zápočtu, nebo kvůli poplatníkově celkové ztrátě, nebo pro osvobození z daně.⁹⁴

3.1.2.4 Srovnání metody vynětí a metody zápočtu

Na jednoduchém příkladu ukážeme rozdíl mezi metodou vynětí a metodou zápočtu. Budeme předpokládat dva státy, stát X a stát Y. Ve státě X je sazba daně z příjmu právnických osob 20 % a ve státě Y je tato sazba 40 %. Dále budeme předpokládat, že ve státě X je umístěno sídlo společnosti (A) a samostatná provozovna (SP) této společnosti je umístěna ve státě Y. Výnosy společnosti ve státě X jsou 100 a náklady 60. Budeme řešit dvě možné situace:

1. Samostatná provozovna je zisková. Její výnosy jsou 80 a náklady 50.
2. Samostatná provozovna je ztrátová. Její výnosy jsou 50, ale náklady jsou 80.



Obr. 4: Schéma ke srovnání metody vynětí a metody zápočtu

Zdroj: Vlastní

⁹⁴ KLEIN, Š. *Daňové ráje... aby nebyly daňovým peklem*. 1.vyd. Ostrava: Sagit, 1998. 156. ISBN 80-7208-074-1.

1. Zisková samostatná provozovna

Tab. 1: Výnosy a náklady v situaci 1

Výnosy SP ze zdrojů v Y	80	Výnosy A ze zdrojů v X	100	Výnosy celkem	180
Související náklady	50	Související náklady	60	Náklady celkem	110
Příjem	30	Výnosy A ze zdrojů v Y	80	Příjem celkem	70
Daň (40 %)	12	Související náklady	50	Daň (20 %)	14

Zdroj: Vlastní

Tab. 2: Daňová povinnost v situaci 1

	Metoda zápočtu	Metoda vynětí
Daň v X před zápočtem / vynětím	14	14
Daň v Y	12	12
Daň k započtení	6	
Daň v X	8	8
Daň v Y	12	12
Daň celkem	20	20

Zdroj: Vlastní

V případě, že samostatná provozovna je zisková a stejně tak společnost A, není rozdíl v daňové povinnosti.

2. Ztrátová samostatná provozovna

Tab. 3: Výnosy a náklady v situaci 2

Výnosy SP ze zdrojů v Y	50	Výnosy A ze zdrojů v X	100	Výnosy celkem	150
Související náklady	80	Související náklady	60	Náklady celkem	140
Příjem	-30	Výnosy A ze zdrojů v Y	50	Příjem celkem	10
Daň (40 %)	0	Související náklady	80	Daň (20 %)	2

Zdroj: Vlastní

Tab. 4: Daňová povinnost v situaci 2

	Metoda zápočtu	Metoda vynětí
Daň v X před zápočtem / vynětím	2	2
Daň v Y	0	0
Daň k započtení	0	
Daň v X	2	8
Daň v Y	0	0
Daň celkem	2	8

Zdroj: Vlastní

Jestliže je stálá provozovna ztrátová, tak je pro poplatníka výhodnější použít metodu zápočtu (je-li to možné) za předpokladu, že stálá provozovna je umístěna v zemi, kde je vyšší zdanění než v zemi sídla společnosti.

3.1.3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Existují omezené daňové smlouvy, které se zabývají nejčastěji zamezením dvojího zdanění příjmů z mezinárodní letecké, námořní a silniční dopravy, a také tzv. komplexní daňové smlouvy. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mají dva vzorové modely, vzorovou smlouvu podle modelu OECD a dle OSN. Smlouva podle modelu OECD předpokládá vyvážený oboustranný vztah investic a příjmů. Příjmy jsou dle této smlouvy zdaňovány většinou v zemi rezidenta. Pro jednání s rozvojovými zeměmi slouží převážně smlouva podle modelu OSN. Podle této smlouvy jsou příjmy ve větší míře zdaňovány v zemi jejich zdroje. Existuje přes dva tisíce těchto smluv, které jsou uzavřeny mezi různými státy. Seznam smluv uzavřených Českou republikou je uveden v příloze.⁹⁵

Obsah článků jednotlivých smluv o zamezení dvojího zdanění dle modelu OECD nebo OSN může být mírně odlišný, ale jejich struktura je v podstatě shodná s tímto vzorem:

- Článek 1 Osoby, na které se smlouva vztahuje,
- Článek 2 Daň, na které se smlouva vztahuje,
- Článek 3 Definice,
- Článek 4 Rezident,
- Článek 5 Stálá provozovna,
- Článek 6 Příjmy z nemovitého majetku,
- Článek 7 Zisky podniků,
- Článek 8 Mezinárodní doprava,
- Článek 9 Sdružené podniky,
- Článek 10 Dividendy,
- Článek 11 Úroky,
- Článek 12 Licenční poplatky,
- Článek 13 Zisky ze zcizení majetku,
- Článek 14 Nezávislá povolání,
- Článek 15 Zaměstnání,
- Článek 16 Tantiémy,

⁹⁵ KLEIN, Š. *Daňové ráje... aby nebyly daňovým peklem*. 1.vyd. Ostrava: Sagit, 1998. 156. ISBN 80-7208-074-1., Tax Information Exchange Arrangements. *Tax Justice Network* [online]. 2009, April,. Dostupné z:http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/TJN_0903_Exchange_of_Info_Briefing_draft.pdf.

- Článek 17 Umělci a sportovci,
- Článek 18 Penze,
- Článek 19 Veřejné funkce,
- Článek 20 Studenti, profesori a výzkumní pracovníci,
- Článek 21 Jiné příjmy,
- Článek 22 Majetek,
- Článek 23 Vyloučení dvojího zdanění,
- Článek 24 Zákaz diskriminace,
- Článek 25 Řešení případů cestou dohody,
- Článek 26 Výměna informací,
- Článek 27 Diplomati a konzulární úředníci,
- Článek 28 Teritoriální rozšíření,
- Článek 29 Vstup v platnost,
- Článek 30 Výpověď.⁹⁶

Model OECD je často aktualizován. Tyto aktualizace soupeří v neustále rozvíjejícím se světě, protože bohaté státy stále více kladou důraz na odvod daní. K zajištění výměny informací v modelu OECD slouží především článek 26. Tento článek byl několikrát upraven a rozšířen, Jeho současná verze byla odsouhlasena v roce 2005. Článek 26 nyní zajišťuje výměnu informací, jež jsou předvídatelně důležité pro správu nebo prosazování všech daní. To nyní vyžaduje účast každého člena a využití jeho moci k získání a zajištění daňových informací, přestože je sám nepotřebuje pro své daňové účely.⁹⁷

Dalším zdokonalením článku 26 je přednost daňových informací před bankovním tajemstvím. Dříve sloužilo bankovní tajemství jako důvod pro odmítnutí poskytovat informace. Předchozí verze článku 26 byla nedostatečná a omezovala poskytování informací jen na nezbytné účely dle uzavřené smlouvy. Toho mnoho států využilo jako zamezení dvojího zdanění, ale ne jako prevenci vyhýbání se daním nebo daňových úniků.

⁹⁶ KLEIN, Š. *Daňové ráje... aby nebyly daňovým peklem*. 1.vyd. Ostrava: Sagit, 1998. 157. ISBN 80-7208-074-1.

⁹⁷ Tax Information Exchange Arrangements. *Tax Justice Network* [online]. 2009, April,. Dostupné z: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/TJN_0903_Exchange_of_Info_Briefing_draft.pdf.

Stále mnoho dříve uzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění zahrnuje starší a nerozšířenou verzi článku 26.⁹⁸

3.2 Dohody o výměně daňových informací

Dalším typem smluv jsou dohody o výměně daňových informací. Tyto dohody jsou určeny pro využití zeměmi, pro které nejsou vhodné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, protože mají nízký nebo žádný daňový příjem. Dohody o výměně daňových informací jsou mnohem konkrétnější v otázce poskytování informací. Účelem těchto dohod je zlepšení mezinárodní spolupráce ve výměně informací o daních. Dohody jsou legálním instrumentem, díky kterému je možné začít efektivní výměnu informací.⁹⁹

Důvodem vzniku těchto dohod byl nedostatek účinné výměny informací. Právě informace jsou klíčovým faktorem pro rozpoznání nelegálních daňových praktik. Dohody vzešly z jednání reprezentantů členských států OECD a zástupců Aruby, Bermud, Bahrajnu, Kajmanských ostrovů, Kypru, ostrovu Man, Malty, Mauricia, Holandských Antil, Seychel, a San Marína v dubnu 2002. Jednotlivá dohoda obsahuje dvacet až třicet stran pravidel a postupů stanovujících, jaké informace mají být poskytnuty. Seznam uzavřených smluv je uveden v příloze B. I když tyto dohody znamenají velký posun při zjišťování daňových úniků, tak mají i své nedostatky.¹⁰⁰

Tab. 6: Dohody o výměně daňových informací uzavřené Českou republikou

	Daňový ráj	Platnost od
1	Britské Panenské ostrovy	13/06/2011
2	Jersey	12/07/2011
3	Ostrov Man	18/07/2011
4	Bermudy	15/08/2011
5	Guernsey	15/09/2011
6	Kajmanské ostrovy	03/11/2011
7	San Marino	25/11/2011

Zdroj: Organisation for Economic Co-operation and Development. *Tax Information Exchange Arrangements* [online]. Dostupné z: http://www.oecd.org/document/7/0,3746,en_2649_33767_38312839_1_1_1_1,00.html.

⁹⁸ Tax Information Exchange Arrangements. *Tax Justice Network* [online]. 2009, April,. Dostupné z:http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/TJN_0903_Exchange_of_Info_Briefing_draft.pdf.

⁹⁹ Tax Information Exchange Arrangements. *Organisation for Economic Co-operation and Development* [online]. OECD, 2011, [vid. 2012-04-12]. Dostupné z:http://www.oecd.org/document/7/0,3746,en_2649_33767_38312839_1_1_1_1,00.html., Tax Information Exchange Arrangements. *Tax Justice Network* [online]. 2009, April,. Dostupné z:http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/TJN_0903_Exchange_of_Info_Briefing_draft.pdf.

¹⁰⁰ Tamtéž.

3.2.1 Bilaterální nebo multilaterální dohody

Model OECD poskytuje pouze předlohu pro jednotlivé bilaterální dohody, jejich konkrétní podoba záleží na smluvních stranách. Při uskutečňování smluvních procesů se objevily dva problémy. Prvním z nich je, že představují pouze malé spojení mezi mnoha stranami. Druhým pak je vynechání rozvojových zemí z tohoto procesu.¹⁰¹

Na počátku roku 2009 se daňové ráje po uvalení sankcí a uvedení na černé listiny zavázaly k následujícím povinnostem:

- a) Akceptovat nový článek 26 z modelu OECD a znovu projednat své již existující dohody. A zahrnout do nich tuto novou část smlouvy.
- b) Uzavřít několik dohod o poskytování daňových informací, aby uspokojily mezinárodní společenství.¹⁰²

Pro tyto závazky se staly nezbytné dva následující kroky. Prvním byla změna vnitřních zákonů a správních postupů pro úspěšné získání a výměnu informací pro daňové účely. Změna vnitřních zákonů může být pro daný stát podstatná a závisí na politickém souhlasu, který může požadovat např. referendum. Druhým krokem musí být nové projednání stávajících smluv anebo uzavření nových se všemi důležitými státy.¹⁰³

Mimoto, některé státy zachovávají nebo zavádějí další restrikce, které by měly zabránit v postupu při získávání nebo poskytování informací. Takovou restrikcí může být např. požadavek, že zúčastněná osoba, které se informace týkají, musí být o žádosti uvědomena a musí mít možnost námitky. Podobné restrikce poskytují možnost zakrýt cesty daňových úniků.¹⁰⁴

I když tyto domácí překážky budou odstraněny, bude jednání o dohodách vyžadovat mnoho prostředků a času, dokonce i pro významné země. Po celém světě existuje více než 72 daňových rájů a také stovky zemí, se kterými mohou být dohody projednány. Jde tedy o velice náročný proces. A i přes tyto náročné podmínky je pravděpodobné, že většina

¹⁰¹ Tax Information Exchange Arrangements. *Tax Justice Network* [online]. 2009, April,. Dostupné z:http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/TJN_0903_Exchange_of_Info_Briefing_draft.pdf.

¹⁰² Tamtéž.

¹⁰³ Tamtéž.

¹⁰⁴ Tamtéž.

uzavřených smluv nebude skutečně využívaných. To souvisí s druhým nedostatkem smluv o poskytování daňových informací, kterým je neexistence automatické výměny informací.¹⁰⁵

Model OECD lze využít pro dva typy dohod, pro bilaterální a multilaterální. Problémem je ale fakt, že multilaterální dohody o poskytování informací nejsou multilaterálním nástrojem v tradičním smyslu. Multilaterální dohody o výměně informací poskytují základ pro integrovaný soubor bilaterálních smluv. Část těchto dohod je povinná pro všechny smluvní strany, ale s další částí musí jednotlivé strany souhlasit. Zde je tedy prostor pro individuální vyjednávání o výměně informací.¹⁰⁶

3.2.2 Neexistence automatické výměny daňových informací

Obě bilaterální smluvní opatření, tedy smlouvy o zamezení dvojího zdanění a dohody o poskytování daňových informací, žádají poskytnutí informací pouze na žádost. Dohody o poskytování daňových informací obsahují velmi přísné požadavky na podobu žádostí. Tyto podmínky byly zavedeny jako prevence neopodstatněných žádostí. Nestačí tedy zaslat např. jen stručný e-mail obsahující jméno a identifikaci zainteresovaného. Naopak, musí být předložena detailní zpráva s odůvodněním v rámci legálního dokumentu. Orgány, které se žádostmi zabývají, musí mít tedy pro žádost vážný důvod. Není proto možné sledovat podezřelé transakce bez závažných důkazů. To může být velká překážka pro podání žádosti.¹⁰⁷

Tato legální a striktní pravidla poskytují mnoho příležitostí k bránění žádostem o poskytnutí informací. Společnosti s výborným právním a účetním zajištěním je stále více stěhují do daňových rájů, aby využily všech výhod, které jim tato pravidla umožňují. Firmy také uplatňují své dobré kontakty s místními úřady. Dohody o poskytování daňových informací tedy sice umožňují získat více informací, než tomu bylo v minulosti, ale vede k nim dlouhá cesta.¹⁰⁸

¹⁰⁵ Tax Information Exchange Arrangements. *Tax Justice Network* [online]. 2009, April,. Dostupné z:http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/TJN_0903_Exchange_of_Info_Briefing_draft.pdf.

¹⁰⁶ Tamtéž.

¹⁰⁷ Tamtéž.

¹⁰⁸ Tamtéž.

3.2.3 Shromažďování informací

Nakonec tedy proces získávání informací závisí na dostupnosti zásadních informací, jež je závislá na legálním požadavku a správních opatřeních stanovených v daném daňovém ráji. Nejčastěji se stává, že požadovaná informace záměrně v dané jurisdikci neexistuje. Mimoto, dohody o poskytování daňových informací neupřesňují, jaký je postup, neexistují-li vhodná místní legální zajištění ke sběru informací. Naopak ukládá žádající straně použití veškerých závažných informací a jejich poskytnutí správním orgánům země, u kterých je žádost podána.¹⁰⁹

Model OECD definuje proces žádání informací jako právní, administrativní a zákonné procedury, které umožňují smluvní straně získat a poskytnout požadované informace. Skrytým předpokladem je, že dostatečně závažné informace jsou zařazeny pouze pro místní účely. Neexistuje tedy závazek pro vytvoření nového nebo rychlejšího mechanismu pro získávání informací.¹¹⁰

3.2.4 Multilaterální automatická výměna informací

Řešením všech uvedených problémů by mohla být automatická výměna informací pro daňové účely na multilaterálním základě. Tato výměna by měla zahrnovat všechny státy bez výjimky a neměla by se vztahovat pouze na státy s politickou mocí, která je nezbytná pro vyjednání bilaterální smlouvy. Předlohou pro nový model by mohla být všeobecná multilaterální dohoda sepsaná v roce 1988 Radou Evropy a OECD. I tato dohoda má své nedostatky, nicméně umožňuje zajistit informace automaticky.¹¹¹

Nová dohoda by neměla být omezena silnou Radou Evropy ani zeměmi OECD, ale měla by zahrnovat bohaté i chudé země. Nedostatek aktuální výkonnosti rozvojových zemí by neměl být použit jako důvod pro jejich neúčast na tomto systému. Oproti tomu by se tyto státy měly podílet, jak jen je to možné.¹¹²

¹⁰⁹ Tax Information Exchange Arrangements. *Tax Justice Network* [online]. 2009, April,. Dostupné z: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/TJN_0903_Exchange_of_Info_Briefing_draft.pdf.

¹¹¹ Tamtéž.

¹¹² Tamtéž.

4 Nejvíce využívané daňové ráje českými podnikatelskými subjekty

Zájem českých podnikatelských subjektů o přesun sídla do daňového ráje v loňském roce výrazně vzrostl. Počet českých firem, které své sídlo přemístily, vzrostl v roce 2011 o 328 na 11 752. V posledních šesti letech se počet firem s vlastníkem v daňovém ráji zvýšil o 60 % ze 7 334 v roce 2006 na 11 752. Z těchto zemí je kontrolováno 3,28 % firem registrovaných v České republice. Mezi nejatraktivnější země pro české podnikatele patří Nizozemí, Kypr, Lucembursko, Seychely, Kajmanské ostrovy a Belize. V Nizozemí a na Kypru vzrostl počet firem na 1 459 a 1 042. Největší relativní přírůstek byl zaznamenán na Seychelách a to + 218 %, v Belize + 164 % a na Kypru + 157 %. ¹¹³

Nejvíce se do daňových rájů stěhují osoby, které podnikají v prostředí importu, exportu, developerství, obchodu s pohledávkami nebo obchodu na světových trzích. Nejvíce firem se však zabývá činnostmi týkající se nemovitostí a to především jejich pronájmem nebo zprostředkovatelskou činností realitních agentur. ¹¹⁴

4.1 Kyperská republika

Prvním ze států, kam se české podnikatelské subjekty přesouvají, je Kyperská republika. Tato republika se nachází ve východní části Středozemního moře. Ostrov zaujímá plochu cca 9 251 km², z toho 43 % území se nachází mimo jurisdikci vlády Kyperské republiky. Stát je rozdělen na šest administrativních oblastí: Nikósie, Famagusta, Limassol, Pafos, Larnaka a Kyrenie. Hlavním městem je Nikósia, kde žije 236 200 obyvatel a která se nachází uprostřed ostrova. Dalšími velkými městy jsou Limassol, Larnaka a Pafos. Úředními jazyky jsou na Kypru řečtina a turečtina. Dalším používaným jazykem je angličtina. Tento stát je nezávislá republika v čele s prezidentem. Kypr udržuje diplomatické vztahy s mnoha vyspělými a rozvojovými zeměmi a je členem několika

¹¹³ Loni se na Kypr odstěhovalo 155 firem. *Česká kapitálová informační agentura* [online]. ČEKIA, a. s., 2011,. Dostupné z: <http://www.cekia.cz/cz/napsali-o-nas/340-nn120215>.

¹¹⁴ JUNEK, A. Vyhánění do ráje. *Ekonom*, 2009, č. 10, s. 16 – 21, ISSN 1210-0714.

mezinárodních organizací: Evropské unie, Organizace spojených národů, Rada Evropy, Společenství národů, Mezinárodní měnový fond, Skupina světové banky.¹¹⁵

4.1.1 Doprava v Kyprské republice

Pro výběr daňového ráje je, mimo jiné, důležité také dopravní spojení jak v daném státě, tak i s ostatními státy. Pozemní přeprava osob a zboží na Kypru spočívá výhradně v silniční dopravě. Námořní doprava byla po vstupu do Evropské unie modernizována, zvýšila se kvalita služeb a byla napojena na trans-evropské dopravní síť. Nejdůležitějším přístavem je Limassol, jenž je využíván především pro překládku zboží. Pro tyto transakce a pro distribuci je tento přístav bezcelní oblastí.¹¹⁶

Podle počtu námořních lodí plujících pod kyperskou vlajkou patří tato země mezi přední námořní velmoci. Na konci roku 2010 bylo na Kypru zaregistrováno 1 862 plavidel. Mnoho plavidel je však vlastněno osobami, které zde vůbec neoperují. Letecká doprava byla plně liberalizována při vstupu Kypru do Evropské unie. Hlavní letiště pro osobní přepravu se nachází v Larnace. Je zde ještě menší letiště pro charterové lety v Pafosu. Problémy letecké dopravy jsou stále se zvyšující letištní poplatky a nedostatečná liberalizace pozemních služeb.¹¹⁷

4.1.2 Bankovní systém

Bankovní systém je také jedním z hlavních kritérií při výběru daňového ráje. V kyperském bankovním sektoru působí především tři největší místní banky - Bank of Cyprus, Marfin Popular Bank a Hellenic Bank, a dceřinná pobočka řecké banky Alpha Bank. Na Kypru je licencováno 17 komerčních bank, kde 4 jsou knihovány na Kyperské burze cenných papírů, 8 představuje inkorporované dceřiné společnosti zahraničních bank a 4 mají status tzv. jiných bank (družstevní, rozvojová, hypoteční nebo banka pro financování bydlení).

¹¹⁵ VELO, L. *Daňové ráje světa*. 1. vyd. Praha: Rebo productions, 1997. 70. ISBN 80-85815-93-1., Kyperská republika. *BusinessInfo.cz* [online]. CZECH TRADE, 2011,. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/kypr-zakladni-informace-o-teritoriu/1/1001055/>.

¹¹⁶ Kyperská republika. *BusinessInfo.cz* [online]. CZECH TRADE, 2011,. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/kypr-zakladni-informace-o-teritoriu/1/1001055/>.

¹¹⁷ Tamtéž.

Mimo to zde působí 22 poboček zahraničních bank, z nichž 5 je pobočkami bank ze zemí EU. Všechny tyto banky poskytují veškeré běžné bankovní služby včetně depositních účtů, poskytování půjček, leasingu, provozní automaty atd. Nejvýznamnější jsou následující banky: Central Bank of Cyprus, Bank of Cyprus Public Company Ltd, Marfin Popular Bank Public Co. Ltd, Hellenic Bank Ltd.¹¹⁸

4.1.3 Daňový systém

Pro zdanění příjmů je v Kyprské republice rozhodující, zda je poplatník daňový rezident nebo nerezident. Rezidentům jsou daněny veškeré příjmy, které plynou jak ze zdrojů na Kypru, tak i ze zahraničí. U nerezidentů jsou zdaněny pouze příjmy, kterých bylo dosaženo na Kypru. Jestliže je nerezidentem právnická osoba, potom předmětem daně z příjmu jsou příjmy plynoucí z provozovny, která je umístěna na Kypru.¹¹⁹

Zdaňovacím obdobím je v Kyprské republice kalendářní rok. Daň je splatná k 1. 8. následujícího roku. Záloha na tuto daň představuje vždy stejnou částku z předpokládané daně a platí se třikrát do roka – 1. 8., 30. 9. a 31. 12. Jestliže není daň zaplacená v řádném termínu, tedy 1. 8., musí poplatník zaplatit navíc penále 5,35 % z celkové každoroční daně.¹²⁰

4.1.4.1 Daň z příjmů právnických osob

Sazba daně z příjmů právnických osob je na Kypru 10 %. Základ daně obecně vychází z hospodářského výsledku společnosti stanoveného dle IFRS.¹²¹

¹¹⁸ Kyprská republika. *BusinessInfo.cz* [online]. CZECH TRADE, 2011,. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/kypr-zakladni-informace-o-teritoriu/1/1001055/>.

¹¹⁹ Kyprská republika. *BusinessInfo.cz* [online]. CZECH TRADE, 2011,. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/kypr-zakladni-informace-o-teritoriu/1/1001055/>., *The 2012 worldwide corporate tax guide*. ERNST & YOUNG. 2012.

¹²⁰ *The 2012 worldwide corporate tax guide*. ERNST & YOUNG. 2012.

¹²¹ Tamtéž.

Od daně jsou osvobozeny dividendy, zisk z prodeje cenných papírů, zisky stálých provozoven v zahraničí a úroky, které nevznikly běžnou činností společnosti či činností, jenž je s běžnou činností úzce spojená. Mezi odečitatelné položky patří:

- příspěvky na schválené charitativní účely,
- příspěvky zaměstnanců na sociální pojištění a schválené zaměstnanecké fondy,
- náklady na údržbu památkově chráněných budov – do 700, 1 100, 1 200 EUR/m² podle velikosti budovy,
- výdaje na reprezentaci – výdaje, které nepřekročí 1% hrubého příjmu nebo maximálně 17 087 EUR (uplatní se nižší částka).¹²²

4.1.4.2 Zdanění kapitálových zisků

Určité kapitálové zisky jsou zdaněny 20% sazbou. Mezi tyto zisky patří příjmy pocházející z převodu nemovitého majetku umístěného na Kypru a z prodeje akcií společností vlastníci nemovitý majetek umístěný v Kyperské republice, kromě akcií obchodovaných na burze. Ziskem rozumíme rozdíl mezi prodejní a daňovou nabývací cenou. Příjmy fyzických osob jsou od daně osvobozeny, pokud jde o příjem z prodeje vlastního bydlení – do 85 430 EUR, prodej zemědělské půdy farmářem – do 25 629 EUR nebo o jiný prodej do výše 17 086 EUR.¹²³

4.1.4.3 Zdanění dividend a úroků

Vyplacené dividendy a úroky nepodléhají na Kypru srážkové dani. Dividendy vyplacené fyzickým osobám, které jsou daňovými rezidenty Kypru, podléhají 15 % příspěvku na obranu. Fyzické osoby platí 15 % z dividend od společností se sídlem na Kypru a také 15 % z dividend od společností se sídlem mimo Kyperskou republiku.¹²⁴

¹²² Kyperská republika. *BusinessInfo.cz* [online]. CZECH TRADE, 2011,. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/kypr-zakladni-informace-o-teritoriu/1/1001055/>.

¹²³ Kyperská republika. *BusinessInfo.cz* [online]. CZECH TRADE, 2011,. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/kypr-zakladni-informace-o-teritoriu/1/1001055/>., *The 2012 worldwide corporate tax guide*. ERNST & YOUNG. 2012.

¹²⁴ *The 2012 worldwide corporate tax guide*. ERNST & YOUNG. 2012.

Právnícké osoby neplatí příspěvek na obranu z dividend od společností se sídlem mimo Kypr, pokud společnost-plátce daně vlastní alespoň 1 % společnosti, jež vyplácí dividendy. Ale v případě, že více než 50 % činnosti společnosti, která vyplácí dividendy, vyústí přímo nebo nepřímo v kapitálový příjem a cizí daň je významně nižší oproti dani placené na Kypru, jsou tyto dividendy vyplácené právníckým osobám rovněž zdaněny 15 %.¹²⁵

Aby se zabránilo vyhýbání se 15% dani kumulací zisků, je 70 % účetního zisku, po určitých úpravách, v případech, u nichž nedojde k rozdělení zisku do 2 let od konce finančního roku, v němž byl zisk vytvořen, považováno za rozdělený a 15% daň je vyměřena. Toto pravidlo se neuplatňuje ve vztahu k podílům držným kyperskými daňovými nerezidenty.¹²⁶

Příjmy z úroků vzniklých z běžné činnosti jsou obecně zdaněny 10% sazbou daně. Pokud se jedná o úroky, které nesouvisí s běžnou činností poplatníka, jsou tyto od daně osvobozeny.¹²⁷

4.1.4.4 Daň z přidané hodnoty

Základní sazba daně z přidané hodnoty (DPH) činí 15 %. Od března roku 2013 začne platit zvýšení základní sazby na 17 %. Povinná registrace k DPH na Kypru je ve dvou případech:

- při obratu 15 600 EUR v předchozích dvanácti měsících,
- při obratu vyšším než 15 600 EUR očekávaném v následujících 30 dnech.

Registrace je dobrovolná při obratu nižším než 15 600 EUR. V Kyperské republice platí mimo základní sazby ještě snížené sazby a to 8 %, 5 % a 0 %.¹²⁸

Od daně z přidané hodnoty je osvobozeno:

- nájemné,
- zdravotnické služby,

¹²⁵ Kyperská republika. *BusinessInfo.cz* [online]. CZECH TRADE, 2011,. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/kypr-zakladni-informace-o-teritoriu/1/1001055/>.

¹²⁶ Tamtéž.

¹²⁷ Tamtéž.

¹²⁸ Kyperská republika. *BusinessInfo.cz* [online]. CZECH TRADE, 2011,. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/kypr-zakladni-informace-o-teritoriu/1/1001055/>., *The 2012 worldwide corporate tax guide*. ERNST & YOUNG. 2012.

- pojištění a finanční služby,
- vzdělávací služby, převod nemovitého majetku.

Prodej nových budov, u nichž bylo požádáno o stavební povolení po 1. 5. 2004, je zdaněn základní sazbou.¹²⁹

4.1.4.5 Určení obchodního zisku

Obecně výměr daně závisí na účetní jednotce, která se řídí obecně platnými účetními principy, úpravami a ustanoveními. Výdaje účetní jednotky musí být zcela a výhradně vynaloženy na činnost, z níž plyne jednotce příjem. Majetek je obecně oceňován reprodukční cenou nebo realizovatelnou hodnotou. Zásoby se při jejich prodeji nebo jiném úbytku nejčastěji oceňují metodou FIFO – first-in, first-out. Metoda LIFO, last-in, first-out, není povolena.¹³⁰

Majetek je odepisován rovnoměrně a dále je odepisování a opotřebení majetku určeno následujícími pravidly:

- strojní zařízení je odepisováno 10 % ročně z pořizovací ceny majetku,
- průmyslové, zemědělské stavby a také hotely jsou odepisovány 4 % ročně,
- komerční budovy a byty jsou rovněž odepisovány 3 % za rok,
- počítače se odepisují 20 % ročně,
- ostatní kancelářské vybavení je odepisováno 10 % za rok,
- motorová vozidla, včetně osobních automobilů a motocyklů, se odepisují 20% sazbou za rok,
- zemědělské stroje sazbou 15 %,
- pro traktory, buldozery, samohybné nakladače a rypadla platí roční sazba 25 %.¹³¹

¹²⁹ Kyperská republika. *BusinessInfo.cz* [online]. CZECH TRADE, 2011,. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/kypr-zakladni-informace-o-teritoriu/1/1001055/>.

¹³⁰ *The 2012 worldwide corporate tax guide*. ERNST & YOUNG. 2012.

¹³¹ Kyperská republika. *BusinessInfo.cz* [online]. CZECH TRADE, 2011,. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/kypr-zakladni-informace-o-teritoriu/1/1001055/>., *The 2012 worldwide corporate tax guide*. ERNST & YOUNG. 2012.

4.1.4.6 Daňové ztráty

Daňové ztráty společnosti vzniklé v průběhu zdaňovacího období mohou být započteny vůči budoucím ziskům bez časového omezení. Toto pravidlo může být uplatněno na jakékoliv ztráty vzniklé od roku 1997. Ztráta jedné společnosti může být započtena vůči ziskům jiné společnosti, jestliže:

- jedna ze společností disponuje minimálně 75 % akcií druhé společnosti,
- nejméně 75 % hlasovacích práv společnosti je ovládáno jinou společností.¹³²

Ztráty stálé provozovny v zahraničí lze započíst vůči ziskům mateřské společnosti na Kypru. Daňovou ztrátu nelze uplatnit zpětně.¹³³

4.1.4.7 Ostatní důležité daně

Další neopomenutelnou složkou kyperského daňového systému jsou daně a další odvody ze mzdy. Příspěvek na sociální pojištění je u hrubé mzdy přesahující 4 216 EUR měsíčně je 6,8 %. Tento příspěvek hradí jak zaměstnavatel, tak i zaměstnanec. Další platbou je příspěvek do speciálního fondu soudržnosti placený zaměstnavatelem a činící 2 % z hrubé mzdy. Odbory žádají po zaměstnavateli do refundačního fondu příspěvek, který činí 1,7 % z hrubé mzdy přesahující 4 216 EUR měsíčně. Do fondu dovolených přispívá zaměstnavatel 8 % z hrubé mzdy vyšší než 4 216 EUR měsíčně jako náhradu za placenou dovolenou. Zaměstnavatel může získat osvobození od tohoto příspěvku.¹³⁴

Do důležitých daní patří také spotřební daň. Tato daň se platí za tyto výrobky:

- paliva - minerální oleje, uhlovodíky, bezolovnatý benzín, motorový olej, plynový motorový olej, kerosin do motoru, těžký topný olej, zkapalněný motorový plyn, přírodní plyn, uhlí a koks na topení,
- motorová vozidla - podle kategorie vozidla a objemu motoru,
- alkohol - ethylalkohol, pivo, meziprodukty,

¹³² Kyperská republika. *BusinessInfo.cz* [online]. CZECH TRADE, 2011,. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/kypr-zakladni-informace-o-teritoriu/1/1001055/>., *The 2012 worldwide corporate tax guide*. ERNST & YOUNG. 2012.

¹³³ Kyperská republika. *BusinessInfo.cz* [online]. CZECH TRADE, 2011,. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/kypr-zakladni-informace-o-teritoriu/1/1001055/>.

¹³⁴ *Doing Business in Southeast Europe*. ERNST & YOUNG. 2012.

- tabák a tabákové výrobky,
- kožené oděvy,
- kohoutky a baterie, koupelnové příslušenství z drahých kovů,
- křišťálové výrobky - 7010, 7013, 7018 a 9405 s obsahem PbO 24 % nebo víc,
- porcelánové výrobky – 6911,
- imitace sýra - 1901 a 2106.¹³⁵

4.1.5 Podmínky pro zřízení kanceláře, reprezentace, společného podniku

Podnikatelskou činnost může v Kyprské republice provozovat:

- obchodní společnost soukromá/veřejná,
- pobočka zahraniční společnosti,
- veřejná společnost/společnost s ručením omezeným,
- Evropská společnost.¹³⁶

Zápis do obchodního rejstříku je prováděn prostřednictvím právní kanceláře. Pravidla pro zápis jsou stejná jak pro místní podnikatele, tak pro zahraniční subjekty. Předem je nezbytné získat od rejstříku souhlas se jménem společnosti, aby nevznikl konflikt zájmů. Základem pro vznik nového právního subjektu je společenská smlouva, v níž se uvádí všeobecné informace o firmě:

- předmět činnosti,
- základní kapitál,
- počet vydaných akcií,
- seznam vedoucích pracovníků včetně jejich pravomocí,
- sídlo společnosti aj.

Ke společenské smlouvě je nutné předložit potvrzení místního právníka o tom, že všechny podmínky k založení společnosti byly po formální stránce splněny. Zaregistrování společnosti do obchodního rejstříku a vyřízení dalších potřebných dokumentů

¹³⁵ Kyprská republika. *BusinessInfo.cz* [online]. CZECH TRADE, 2011,. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/kypr-zakladni-informace-o-teritoriu/1/1001055/>.

¹³⁶ Tamtéž.

prostřednictvím právníkové kanceláře trvá přibližně jeden měsíc a náklady na celou operaci se pohybují od 1 500 do 15 000 EUR.¹³⁷

4. 2 Nizozemské království

Dalším státem, kam se často uchylují čeští podnikatelé, je Nizozemsko. Území, na kterém se Nizozemsko rozkládá, tvoří nízká plochá rovina s ústím tří řek – Rýna, Maasy a Šeldy. Celková rozloha Nizozemí je cca 41 863 km², z níž je přibližně 26 % pod úrovní moře. K Nizozemskému království náleží také zámořská území v Karibském moři. Patří sem Aruba, Bonaire, Curaçao, Saba, St. Eustatius, St. Maarten. Nizozemské království se skládá ze čtyř území, a to Nizozemska a autonomních ostrovů Aruby, Curaçaa a St. Maartenu.¹³⁸

Úředním jazykem v Nizozemí je nizozemština a fríština. Nejčastěji používaný cizí jazyk je angličtina. Celkový počet obyvatel je 16,575 milionů. Království je rozděleno na dvanáct územně správních celků – provincií, jenž jsou řízeny provinčními stavy a radami v čele s komisaři jmenovanými královnou. Hlavním městem je Amsterdam a sídlením městem královny, parlamentu a vlády je Den Haag. Dalšími velkými městy jsou Rotterdam, Utrecht, a Eindhoven. Peněžní jednotkou je zde 1 EURO, které se člení na 100 centů. Autonomní území mají svou měnu. Aruba má Aruban Florin (AWG) a Curaçao se St. Maartenem mají Nizozemsko-antilský guilder (NAG). Tato měna je v roce 2012 nahrazena nově zavedeným Caribbean guilder.¹³⁹

Za hlavní předměty nizozemské zahraniční politiky, prosazované na bilaterální i multilaterální úrovni, lze považovat:

- evropská integrace a vztahy se sousedními zeměmi – EU,

¹³⁷ Kyperská republika. *BusinessInfo.cz* [online]. CZECH TRADE, 2011,. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/kypr-zakladni-informace-o-teritoriu/1/1001055/>.

¹³⁸ VELO, L. *Daňové ráje světa*. 1. vyd. Praha: Rebo productions, 1997. 40. ISBN 80-85815-93-1., Nizozemsko. *BusinessInfo.cz* [online]. CZECH TRADE, 2011,. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/nizozemsko-zahranicne-politicka-orientace/1/1000807/>.

¹³⁹ Nizozemsko. *BusinessInfo.cz* [online]. CZECH TRADE, 2011,. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/nizozemsko-zahranicne-politicka-orientace/1/1000807/>.

- bezpečnost a stabilita v Evropě - NATO, OBSE, WEU, a ve světě - OSN, IAEA, OPCW,
- předcházení konfliktům, jejich urovnání a mírová obnova - OSN, OBSE,
- podpora reformním procesům v tranzitivních zemích – EU,
- obchod a investice - EU, OECD, WTO,
- ochrana životního prostředí - OSN, EU, WTO,
- zemědělství - OSN, EU,
- rozvojová spolupráce - OSN, EU,
- dodržování lidských práv a ochrana demokracie - OSN, Rada Evropy,
- spolupráce v oblasti kultury, vědy a vzdělávání - EU, UNESCO,
- ochrana zdraví - WHO, EU, Rada Evropy,
- věda a výzkum - EU, CERN.¹⁴⁰

4.2.1 Doprava

Nizozemsko patří mezi země s velmi vyspělou infrastrukturou, kde nejvyspělejší je námořní a letecká doprava. Největším přístavem v Evropě je Rotterdam, největšími zákazníky tohoto přístavu jsou Čína a Německo. Dalšími námořními přístavy jsou Amsterdam, Oosterhout, Werkendam, Gouda, Cuxhaven, Terneuzen, Vlissingen a Hengelo. Silniční síť je tvořena 135 000 km. Železniční síť, která měla v roce 2006 2 797 km. Nizozemské království se řadí do transevropské sítě vysokorychlostních železnic díky vysokorychlostnímu spojení mezi Amsterdamem, Rotterdamem a belgickými Antwerpami, Bruslem a francouzskou Paříží. Největším nizozemským letištěm je Schiphol, jenž je co do objemu přepravy osob a nákladu čtvrté největší v Evropě. Další letiště jsou např. v Rotterdamu, Maastrichtu, Groningenu a Eindhoven.¹⁴¹

4.2.2 Bankovní systém

Centrální bankou Nizozemského království je De Nederlandsche Bank a její korespondenční adresa je: De Nederlandsche Bank. Tři největší nizozemské banky lze

¹⁴⁰ Nizozemsko. *BusinessInfo.cz* [online]. CZECH TRADE, 2011,. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/nizozemsko-zahranicne-politicka-orientace/1/1000807/>.

¹⁴¹ Tamtéž.

zařadit mezi 60 největších bank na světě:

- ABN AMRO Holding N. V.,
- ING Group N. V.,
- Rabobank Nederland.¹⁴²

4.2.3 Daňový systém

Daňová povinnost se v Nizozemsku vztahuje jak na rezidentské tak i na nerezidentské společnosti. Za rezidenta se považuje společnost zaregistrovaná dle nizozemského občanského práva. Do toho jsou zahrnuty i dceřiné společnosti, Evropské společnosti a Evropská družstva založená v Nizozemí, přestože jejich vedení a statutární orgány zde nesídlí. Rezidentem jsou i společnosti, které byly založeny v jiném státě, ale jejich vedení a kontrola jsou v Nizozemském království. Rezidentské společnosti zde zdaňují své celosvětové příjmy. Nerezidentské společnosti podléhají pouze dani z určitých příjmů, a to hlavně z příjmů z nemovitostí a obchodních výnosů vzniklých v Nizozemsku.¹⁴³

Zdaňovacím obdobím je zde kalendářní rok, ale je možné, aby si společnost zvolila za zdaňovací období hospodářský rok. Daňové přiznání musí být podáno do pěti měsíců po skončení zdaňovacího období. Společnost může zažádat o prodloužení této lhůty a vypracovat daňové přiznání s daňovým poradcem. V tomto případě je možné podat daňové přiznání do deseti měsíců po skončení zdaňovacího období. Společnosti jsou povinné překládat správci daně předběžné daňové přiznání a na jeho základě platit v průběhu zdaňovacího období každý měsíc zálohy na daň. Tyto zálohy jsou vypočítávány z očekávaného hospodářského výsledku společnosti.¹⁴⁴

Jestliže má společnost za zdaňovací období kalendářní rok, tak první předběžné daňové přiznání za rok 2011 předložila 31. 01. 2011. Správce daně odhadne hospodářský výsledek pomocí průměru hospodářských výsledků z předchozích dvou let a stanoví zálohy na daň. Druhé předběžné daňové přiznání se předkládá na konci osmého měsíce daného

¹⁴² Nizozemsko. *BusinessInfo.cz* [online]. CZECH TRADE, 2011,. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/nizozemsko-zahranicne-politicka-orientace/1/1000807/>.

¹⁴³ *The 2012 worldwide corporate tax guide*. ERNST & YOUNG. 2012.

¹⁴⁴ Tamtéž.

zdaňovacího období. Jestliže poplatník díky zálohám zaplatí více než je konečná daň, je mu přeplatek na dani vrácen.¹⁴⁵

Jestliže poplatník nedodrží některý z termínů pro daňové přiznání, může mu správce daně uložit předložení dalšího daňového přiznání. Jestliže toto dodatečné přiznání prokáže úmyslné pochybení poplatníka, poplatník dostane pokutu až 100 % z dodatečné daně. Většinou je tato sazba snížena, dle závažnosti provinění, na 25 % nebo 50 %.¹⁴⁶

4.2.3.1 Daň z příjmu právnických osob

Pro rok 2011 je standardní sazbou daně z příjmu 25 %. Dále je zde sazba 20%, kterou je zdaněno prvních 200 000 EUR zdanitelného příjmu. Nad tuto částku platí standardní sazba. 5 % sazba se vztahuje na určité druhy duševního vlastnictví. Toto vlastnictví musí být získáno vlastní duševní prací jako např. patenty nebo pěstitelská práva na nově vyšlechtěné osivo.¹⁴⁷

4.2.3.2 Zdanění kapitálových zisků a dividend

V Nizozemsku není rozdíl mezi kapitálovými zisky a ostatními příjmy. V určitých případech mohou být kapitálové zisky od daně osvobozeny nebo je možné odložit splatnost úvěru ze zákona nebo na základě reinvestiční rezervy.¹⁴⁸

Dividendy jsou standardně zdaněny srážkovou sazbou 15 %. Je ale možné požádat o řadu osvobození nebo snížení této daně. Součástí těchto osvobození jsou dividendy, které jsou vypláceny mezi rezidentskými společnostmi v Nizozemském království. Dalším osvobozením může být využití smluv o zamezení dvojího zdanění. Společnost, která je rezidentem v Nizozemsku, tedy nemusí odvést srážkovou daň, jestliže dividendy půjdou do společnosti v zemi, s níž má Nizozemí uzavřený tento druh smlouvy.¹⁴⁹

¹⁴⁵ *The 2012 worldwide corporate tax guide*. ERNST & YOUNG. 2012.

¹⁴⁶ Tamtéž.

¹⁴⁷ Tamtéž.

¹⁴⁸ Tamtéž.

¹⁴⁹ Tamtéž.

4.2.3.3 Daň z přidané hodnoty

Základní sazbou daně z přidané hodnoty je 19 % a snížená sazba je 6 %, jež se vztahuje na potraviny a léky, lékařské pomůcky, některé pracovně náročné služby, knihy a časopisy, přepravu osob, vstupné na kulturní a sportovní akce, vodu, různé zboží a služby využívané v zemědělství. Platí zde i snížená sazba 0%, která platí pro určité druhy zboží a služeb.¹⁵⁰

Zdaňovacím obdobím u této daně je měsíc, čtvrtletí nebo rok, což záleží na výši obratu plátce. Plátce může sám stanovit zdaňovací období na měsíc nebo čtvrtletí, aby získal výhodu v podobě plynulejšího cash-flow. Daňové přiznání musí plátce odevzdat vždy poslední den v měsíci, který následuje po zdaňovacím období. V tento den je daň splatná. Jestliže den podání a splatnosti daně připadá na sobotu nebo neděli, je plátce povinen odevzdat daňové přiznání a zaplatit daň v pátek.¹⁵¹

4.2.3.4 Určení daňového zisku

V Nizozemsku jsou všechny obchodní účetní metody posuzovány dle nizozemských zákonů. Účetnictví se především řídí mezinárodními účetními standardy. Náklady vzniklé v důsledku běžné činnosti jsou odečitatelné. Mezi daňově neuznatelné náklady patří pokuty, penále a také náklady vzniklé v důsledku zločinu. Majetek je oceňován reprodukční cenou. Při spotřebě majetku se metoda LIFO, last-in, first-out, smí používat jen při splnění určitých podmínek.¹⁵²

Metodu odepisování majetku si poplatník určí sám. Musí být ale v souladu s jeho běžnou činností a musí být používána po celou dobu odepisování majetku. Goodwill může být odepisován maximálně sazbou 10 % ročně z kupní ceny, ale goodwill vytvořený poplatníkem nebo goodwill financovaný akcemi nesmí být odepisován. Z koupeného duševního vlastnictví může být odepsáno 20 % ročně. Jestliže jde o duševní vlastnictví vzniklé v rámci činnosti poplatníka, tak náklady s tím spojené mohou být odepsány ihned.¹⁵³

¹⁵⁰ BusinessInfo.cz. *Nizozemsko* [online]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/nizozemsko-zahranicne-politicka-orientace/1/1000807/>.

¹⁵¹ *Transaction Tax – Deal Modeling guide*. ERNST & YOUNG. 2011. October.

¹⁵² *The 2012 worldwide corporate tax guide*. ERNST & YOUNG. 2012.

¹⁵³ *Transaction Tax – Deal Modeling guide*. ERNST & YOUNG. 2011. October.

Pro nemovitosti od 1. 1. 2007 platí, že budovy včetně pozemku mohou být odepisovány jen tak dlouho, dokud zůstatková cena nedosáhne hraniční hodnoty. Tato hodnota představuje cenu, kterou dle zákona o oceňování nemovitostí (Wet Waardering Onroerende Zaken – WOZ) stanovuje obec, v jejímž katastru se nemovitost nachází. Cena WOZ pro nemovitosti se používá v poplatníkově obchodní činnosti nebo ve společném obchodě více smluvních stran. V podstatě WOZ cena představuje spravedlivou tržní cenu.¹⁵⁴

Strojní zařízení je odepisováno 20 % sazbou za rok. Vzhledem k ekonomickému poklesu byly přechodně zavedeny zrychlené odpisy na nově pořízený majetek v letech 2009, 2010 a 2011. Tento majetek může být odepsán ve dvou letech, ale maximálně 50 % každý rok. Tyto odpisy nemohly být použity na nemovitosti, nehmotný majetek, včetně softwaru, a automobily. Automobily se obvykle odepisují sazbou 20 % ročně.¹⁵⁵

Daňové ztráty se mohou uplatnit jeden rok zpět a následujících devět let po jejím vzniku. Ztráty vzniklé v letech 2009, 2010 a 2011 mohou být započteny podle dočasných a výjimečných pravidel, a to tři roky zpětně a šest let dopředu. Takto lze každý rok uplatnit ztrátu maximálně 10 000 000 EUR.¹⁵⁶

Nizozemské právo umožňuje za určitých podmínek vytvořit daňový celek mezi mateřskou společností a dceřinými společnostmi. Dochází tedy k vzájemné kompenzaci ztrát a zisků a tím k optimalizaci splatné daně. Daňový celek se vyznačuje:

- Mateřská společnost musí vlastnit minimálně 95 % akcií dceřiné společnosti.
- Výkonné vedení společností musí mít sídlo v Nizozemsku.
- Do daňového celku může být zařazena společnost s výkonným vedením v zahraničí, ale musí mít stálou provozovnu v Nizozemsku.
- Dceřiná společnost může být zařazena do daňového celku v den její koupě.¹⁵⁷

¹⁵⁴ *The 2012 worldwide corporate tax guide*. ERNST & YOUNG. 2012.

¹⁵⁵ *Transaction Tax – Deal Modeling guide*. ERNST & YOUNG. 2011. October.

¹⁵⁶ Tamtéž.

¹⁵⁷ *The 2012 worldwide corporate tax guide*. ERNST & YOUNG. 2012., Nizozemsko. *BusinessInfo.cz* [online]. CZECH TRADE, 2011,. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/nizozemsko-zahranicne-politicka-orientace/1/1000807/>.

4.2.3.5 Transferová cena

Vnitropodnikové oceňování mezi spojenými společnostmi musí být na bázi tržních cen (tzv. arm's length principle). Pro toto oceňování je nutné v Nizozemsku mít vypracovanou náležitou dokumentaci a rovněž musí být zdokumentovány veškeré transakce mezi společnostmi. Tato dokumentace musí obsahovat podmínky transakcí, zúčastněné strany, včetně stálých provozoven, a podrobnou analýzu tzv. pěti srovnatelných faktorů, jejichž skutečná analýza je nejdůležitější.¹⁵⁸

Dokumentace musí jasně stanovit, jak jsou transferové ceny určeny, poskytnout podklady pro posouzení, zda se dají podmínky mezipodnikových transakcí vztáhnout i na ostatní nezúčastněné strany. Pokud tato dokumentace není dostupná v případě soudního sporu nebo auditorovi, tak se důkazní břemeno s ohledem na the arm's length basis přesouvá na daňového poplatníka. Poplatník se tak vystavuje riziku pokuty. Veškerá pravidla jsou vysvětlena v Dutch transfer-pricing decrees for guidance. Tento výnos vychází ze směrnic OECD, které se týkají transferové ceny.¹⁵⁹

4.2.3.6 Ostatní důležité daně

Daň dědická a darovací je závislá na zdaňovací hodnotě majetku a na povaze dědičného vztahu, sazba se pohybuje v rozmezí od 5 do 68 %. Blízcí příbuzní platí nižší dědickou daň. Daňový základ je možné snížit o celou řadu odečitatelných položek. Sazba daně z převodu nemovitostí je 6 % z tržní ceny nemovitosti. Daň z pojistného je stanovena na 7,5 % z pojistky. Od této daně jsou mj. osvobozeny tyto druhy pojištění: životní, úrazové, zdravotní, v nezaměstnanosti, na invaliditu a dopravní.¹⁶⁰

¹⁵⁸ *The 2012 worldwide corporate tax guide*. ERNST & YOUNG. 2012.

¹⁵⁹ *The 2012 worldwide corporate tax guide*. ERNST & YOUNG. 2012.

¹⁶⁰ Nizozemsko. *BusinessInfo.cz* [online]. CZECH TRADE, 2011,. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/nizozemsko-zahranicne-politicka-orientace/1/1000807/>.

4.2.3.7 Další důležité informace

Nizozemské daňové právo podléhá *faus legis* doktríně, která zajišťuje správnost a legálnost transakcí. Transakce, jež by mohly mít za účel zneužití práva, jsou nahrazeny legálními operacemi. Správce daně šetří transakce, jestliže má důvod domnívat se, že:

- hlavním účelem transakce je vyhnout se daňové povinnosti,
- transakce není v souladu s pojetím a účelem daňové legislativy.¹⁶¹

4.2.4 Podmínky pro zřízení kanceláře, reprezentace, společného podniku

Zahraniční společnost může zřídit pobočku nebo reprezentativní kancelář buď přímo, nebo přes notáře. Veškerá stálá zastoupení, např. pobočky, obchodní zástupci, která v Nizozemsku provozují komerční činnost, musí být zaregistrována u příslušné obchodní komory, kde udá jméno, datum založení, adresy, účel pobočky, její vedení a také kapitálové struktury zahraničního podniku. Pobočka není zvláštním právním subjektem a její mateřská společnost nese plnou odpovědnost za její závazky. Vedoucí pracovníci pobočky ovšem společně ručí s mateřským podnikem, ale i separátně za zaplacení daní a sociálních dávek.¹⁶²

Kroky, které je nezbytné učinit před zahájením podnikání, jsou hlavně tyto:

- 1) registrace v příslušné regionální Hospodářské komoře do obchodního rejstříku,
- 2) registrace pobytu na příslušném místním úřadě,
- 3) přihlášení k následujícím druhům pojištění:
 - a) povinné ručení z titulu profese,
 - b) povinné ručení osobní,
 - c) zdravotní pojištění,
- 4) registrace na daňovém úřadě v místě bydliště nebo podnikání, kde bude přiděleno tzv. BSN – burgerservicenummer,
- 5) registrace se na daňovém úřadě k placení daně z přidané hodnoty, tzv. BTW nummer.

¹⁶¹ *The 2012 worldwide corporate tax guide*. ERNST & YOUNG. 2012.

¹⁶² Nizozemsko. *BusinessInfo.cz* [online]. CZECH TRADE, 2011., Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/nizozemsko-zahranicne-politicka-orientace/1/1000807/>.

V souvislosti s výše uvedenými činnostmi se doporučuje angažovat zdatného právníka, který se orientuje v nizozemském obchodním právu, k sepsání příslušných smluv při registrování podniku. Pro vlastní výkon podnikatelské činnosti je doporučeno angažovat vhodného účetního. V Nizozemí se daňové přiznání podává každý měsíc, případně každé čtvrtletí. Výroční zpráva společnosti musí být potvrzena auditorem.¹⁶³

4.2.4.1 Registrace podnikatelské činnosti

Registrace podnikatelské činnosti se děje na regionální Hospodářské komoře, tzv. Kamer van Koophandel nebo KVK. Registrovat je možné v Nizozemsku následující právní formy podnikání:

- De eenmanszaak - podnik s kapitálem jednoho člověka, výhodou je, že nemusí být skládán žádný kapitál, ale zakladatel ručí celým svým majetkem,
- De vennootschap onder firma - VOF - partnerství pod firmou, může zahrnovat skupinu partnerů sdružených na základě smlouvy o úkolech, není vyžadován žádný finanční základ,
- De commanditaire vennootschap - CV - komanditní společnost klasická nebo s tichým společníkem,
- De maatschap - partnerství,
- De besloten vennootschap - BV - společnost s ručením omezeným, nutno složit kapitál ve výši 18 000 EUR,
- De naamloze vennootschap - NV - akciová společnost, nutno složit kapitál ve výši 45 000 EUR,
- Het Europese Economische Samenwerkingsverband - EESV - společnost podle evropského zákona,
- De vereniging – sdružení nebo spolky,
- De coöperatie en de onderlinge waarborgmaatschappij - družstva,
- De stichting - nadace.
- Buitenlandse rechtsvormen - zahraniční právní firmy,

¹⁶³ Nizozemsko. *BusinessInfo.cz* [online]. CZECH TRADE, 2011,. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/nizozemsko-zahranicne-politicka-orientace/1/1000807/>.

- Evropské společnosti.

Nejčastějšími právními formami jsou BV, NV, CV, VOF. Všechny právní formy podnikání vyžadují sepsání příslušných dokumentů, kde je nezbytná součinnost nizozemského právního zástupce. Regionální Hospodářská komora poskytuje pro každý druh výrobku nebo podnikání dodatečné specializované informace včetně výčtu požadavků na jejich provozování.¹⁶⁴

4.2.4.2 Stručný popis postupu při založení společnosti s ručením omezeným

Stručný popis postupu při založení společnosti s ručením omezeným – BV:

- Otevřít u nizozemské banky účet na jméno budoucí společnosti a složit minimální kapitál 18 000,- EUR, pak na základě potvrzení banky o složení základního kapitálu sepiše notář zakládající smlouvu a stanovy - notářské poplatky činí cca 1 500 až 2 000,- EUR.
- Notář zašle smlouvu a stanovy na nizozemské ministerstvo spravedlnosti, které musí vystavit prohlášení, že nemá proti založení firmy námitek. Toto prozkoumání zakladatelů firmy je nezbytnou součástí této procedury.
- Po obdržení kladného vyjádření od ministerstva spravedlnosti a po obdržení prohlášení z banky ohledně složených 18000,- EUR následuje definitivní registrace zápisem do obchodního rejstříku u příslušné regionální Hospodářské komory. To může zajistit i notář.
- Do doby založení může firma působit pod svým jménem s dodatkem „BV i.o.“ - i.o. je in oprichting, tzn. v procesu založení. BV i.o. není považována za právní subjekt, ale může podnikat právní kroky a uzavírat právní smlouvy. V tomto případě je osoba zastupující BV i.o. finančně zodpovědná až do doby, kdy její jednání oficiálně založená BV potvrdí.¹⁶⁵

¹⁶⁴ Nizozemsko. *BusinessInfo.cz* [online]. CZECH TRADE, 2011,. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/nizozemsko-zahranicne-politicka-orientace/1/1000807/>.

¹⁶⁵ Tamtéž.

4.3 Seychelská republika

Dalším oblíbeným daňovým rájem je Seychelská republika. Seychely se rozkládají celkem na 115 ostrovech, např. ostrovy Mahé, Praslin, La Digue, Silhouette aj. a souostroví Amiranty, Coetivy, Cosmoledo, Providence aj. Tyto ostrovy mají přibližně 455 km², kde žije přibližně 87 400 obyvatel, kteří žijí pouze na 46 ostrovech. Administrativně je Seychelská republika rozdělena do 25 regionů. Hlavním městem je Victoria na ostrově a regionu Mahé. Peněžní jednotkou je na Seychelách seychelská rupie, která se dělí na 100 centů.¹⁶⁶

4.3.1 Doprava

Silniční síť na Seychelách zahrnuje celkem 300 km komunikací, kde více než 200 km je s pevným povrchem. Pravidelná trajektová přeprava funguje mezi ostrovy Mahé, Praslin a La Digue. Mezinárodní letiště je na ostrově Mahé a spojení s Evropou je zajištěno jak domácími Air Seychelles, tak i British Airways.¹⁶⁷

4.3.2 Bankovní systém

Centrální bankou Seychelské republiky je Central Bank of Seychelles, jejíž korespondenční adresa je: CENTRAL BANK OF SEYCHELLES. Komerční banky na Seychelách jsou:

- BARCLAYS BANK PLC,
- DEVELOPMENT BANK OF SEYCHELLES,
- NOUVOBANQ,
- SEYCHELLES SAVINGS BANK.¹⁶⁸

¹⁶⁶ Seychely. *BusinessInfo.cz* [online]. CZECH TRADE, 2011,. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/seychely-zakladni-informace-o-teritoriu/1/1001480/>.

¹⁶⁷ Tamtéž.

¹⁶⁸ Tamtéž.

4.3.3 Daňový systém

Podle Obchodní daňové dohody podléhají dani veškeré příjmy plynoucí ze zdrojů pocházejících ze Seychel. Není tedy podstatné, zda je daná osoba rezidentem nebo ne, nebo jestli je registrovaná či není. Společnost je považována za rezidenta, jestliže je na Seychelách registrovaná. Pokud společnost není registrovaná, je považována za rezidenta v případě, že je zde její sídlo nebo je zde umístěno její vedení a také jestliže rozhodující většina akcií v majetku osob, které jsou rezidenty v Seychelské republice.¹⁶⁹

Zdaňovacím obdobím je v Seychelské republice kalendářní rok. Daň je splatná k 31. 3. roku, který následuje po zdaňovacím období. Daň se vypočítává z výnosu, který je uveden v daňovém přiznání. Společnosti musí v průběhu zdaňovacího období měsíčně platit zálohu na daň, která je určena podle příjmu v předchozím kalendářním roce. Tato záloha je splatná každý patnáctý den v měsíci, který následuje po měsíci, v němž vznikla daňová povinnost. Na začátku každého daňového období správce daně požaduje prozatímní daňové přiznání, které dokládá zálohy na daň z příjmu. Na Seychelách se neuděluje úleva na daně splatné v zahraničí.¹⁷⁰

4.3.3.1 Daň z příjmů právnických osob

Standardní daní z příjmů právnických osob pro společnosti založené a obchodující na Seychelách je 33 %.¹⁷¹

Investiční dohoda o turismu z roku 2003 nabízí nejrůznější daňové stimuly pro příliv investic na Seychely. Tyto stimuly jsou např. snížená sazba daně z příjmu, daňové kredity, speciální srážky aj.¹⁷²

¹⁶⁹ *The 2012 worldwide corporate tax guide*. ERNST & YOUNG. 2012.

¹⁷⁰ Tamtéž.

¹⁷¹ Tamtéž.

¹⁷² Tamtéž.

¹⁷³ Tamtéž.

4.3.3.2 Dividendy a zdanění kapitálových zisků

Srážková daň není uvalena na dividendy vyplácené rezidentům, ale dividendy, které jsou vypláceny nerezidentům, jsou zdaněny srážkovou daní, jejíž sazba je 15 %. Dividendy obdržené od nerezidentů nejsou zdaněny. Zdaněny nejsou také na Seychelách kapitálové zisky.¹⁷³

4.3.3.3 Určení obchodního zisku

Zdanitelný příjem je takový příjem, který je uveden v účetní uzávěrce společnosti, sestavené v souladu s daňovým právem. Náklady, jež souvisí s běžnou obchodní činností poplatníka, jsou daňově uznatelné. Daňově uznatelné jsou také příspěvky na sociální zabezpečení. Daňově neuznatelným nákladem jsou provize za zprostředkování. Majetek je obecně oceňován reprodukční cenou nebo realizovatelnou hodnotou.¹⁷⁴

Odepisování majetku se řídí následujícími pravidly:

- hotely jsou odepisovány sazbou 20 % první rok a dalších osm let 10 %,
- ostatní budovy se odepisují rovnoměrně 4% sazbou ročně,
- strojní zařízení, kancelářské vybavení, motorová vozidla a počítače jsou odepisovány rovnoměrně sazbou 20 % ročně.¹⁷⁵

Ztráta může být uplatněna vůči příjmu ze stejné činnosti, pět let po jejím vzniku. Nelze ji ale započíst zpětně. Jednotlivé společnosti tak nesmí sloučit své zisky. Každá jednotlivá společnost musí podat daňové přiznání.¹⁷⁶

4.3.3.4 Další důležité daně

V Seychelské republice existuje 12 % a 15 % sazba daně z přidané hodnoty. Služby a zboží pocházející ze Seychel a uvedené na seznamu 1 a 2 jsou zdaněno 12% sazbou. Dovezené zboží je zdaněno 15 %. Místní služby uvedené v seznamu 3 podléhají 12 %

¹⁷³ *The 2012 worldwide corporate tax guide*. ERNST & YOUNG. 2012.

¹⁷⁴ Tamtéž.

¹⁷⁵ Tamtéž.

¹⁷⁶ Tamtéž.

zdanění a služby související s turistikou, které jsou uvedené v seznamu 4, jsou zdaněny 15% sazbou.¹⁷⁷

Příspěvek do Seychelského důchodového fondu se odvádí každý měsíc a je to 1 % z platu zaměstnance, které odvádí jak zaměstnanec, tak i zaměstnavatel.¹⁷⁸

Obchodní daň se vztahuje na tři oblasti:

- dovozy - týká se veškerého dováženého zboží. Sazba je v rozmezí 0 – 200 % z hodnoty zboží; v průměru však 25 %. Netýká se reexportů.
- Služby - platí se měsíčně a výše je odvislá od obrátu poskytovatele.
- Domácí výroba - týká se alkoholu, nápojů a tabáku.¹⁷⁹

4.3.4 Smlouvy uzavřené Seychelskou republikou

Z obchodně politického hlediska je důležitá účast v regionálních uskupeních Indického oceánu. S Českou republikou mají Seychely uzavřenou bilaterální smlouvu, a to dohodu o vědecké a kulturní spolupráci ze dne 14. 4. 1986.¹⁸⁰

4.3.5 Formy společností v Seychelské republice

Na Seychelách je možné založit několik právních forem společností, které mají speciální daňová pravidla, která jsou uvedena výše. Tyto společnosti jsou zakládány zahraničními investory. Nejčastěji zakládanou společností je Seychelská IBC, která nepodléhá žádnému zdanění, tj. nepodléhá dani z příjmu a ani nejsou zdaněny srážkovou daní společností vyplácené dividendy.¹⁸¹

¹⁷⁷ *The 2012 worldwide corporate tax guide*. ERNST & YOUNG. 2012.

¹⁷⁸ Tamtéž.

¹⁷⁹ Seychely. *BusinessInfo.cz* [online]. CZECH TRADE, 2011,. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/seychely-zakladni-informace-o-teritoriu/1/1001480/>.

¹⁸⁰ Tamtéž.

¹⁸¹ *The 2012 worldwide corporate tax guide*. ERNST & YOUNG. 2012.

V Seychelské republice může být založeno šest druhů společností, jež jsou většinou zakládány zahraničními investory. Společnosti se řídí International Business Companies Act z roku 1994 a Companies Law z roku 1972, které vychází z anglického práva. Tyto zákony byly v průběhu času doplňovány a novelizovány. Na jejich základě lze na Seychelách založit:

- Seychelles International Business Company – nejrozšířenějším typem společnosti, která má formu soukromé společnosti s ručením omezeným.
- Seychelles Special Licence Company – tato společnost je založena na základě speciálního povolení a může získat značné daňové výhody. Tento druh společnosti je specifický pro seychelskou jurisdikci.
- Seychelles Limited Partnership – tato společnost má značné daňové výhody, protože může zdroje mimo Seychely rozdělit zahraničním partnerům bez daňového zatížení.
- Seychelles Protected Cell Company – je další specifickou seychelskou společností, jenž umožňuje vytvořit několik samostatných provozoven a chránit jejich majetek dle zákona. Každá samostatná jednotka je samostatně identifikovatelná a má vlastní majetek, ale není samostatným právním subjektem.
- Seychelles Trust – nad tímto druhem společnosti má dohled Seychelles International Business Authority spolu se soudem.
- Seychelles Foundation – tento druh společnosti byl přidán do seychelského práva v prosinci 2009.¹⁸²

Nejrozšířenější formou společnosti je Seychelská Mezinárodní Obchodní společnost (Seychelská IBC). Tato společnost, stejně jako většina offshore společností, nezdaňuje své příjmy a je vhodná ke všem typům mezinárodního obchodování, bez ohlašovací povinnosti s minimální potřebou účetnictví a velice důslednou ochranou důvěrnosti. Registrace, daňové výhody a běžná struktura jsou uvedeny v zákoně z roku 1994 o Seychelské IBC. Seychely mají jeden z nejrychlejších registrů společností na světě, je tudíž možné novou Seychelskou IBC založit během dvaceti čtyř hodin.¹⁸³

¹⁸²Seychelles: Types of Company. *LOWTAX.NET* [online]. BSIRN,. Dostupné z: <http://www.lowtax.net/lowtax/html/jsycos.html>.

¹⁸³Seychelské Mezinárodní Obchodní Společnosti. *Asset Investment Services Ltd.* [online]. 2011,. Dostupné z: <http://assetprotection.cz/mezinarodni-obchodni-spolecnosti-ibc.html>.

Seychelská IBC ze zákona nepodléhá žádnému daňovému zatížení. Také akcionář této společnosti nemá daňovou povinnost z příjmů pocházejících z dané IBC. Osvobozeny od kolkovného jsou i transakce, ve kterých je Seychelská IBC zainteresována a které se týkají obchodní činnosti společnosti, např. nákup nemovitostí, akcií, bondů, jiných cenin aj. Seychelská IBC nepodléhá dani, jestliže dodržuje určitá pravidla:

- Nemůže podnikat na Seychelách.
- Nemůže vlastnit nemovitosti na Seychelách, ani nemůže podnikat v bankovníctví, pojišťovnictví a jako registrační agent společností bez obdržení speciální licence.¹⁸⁴

Tato společnost nemusí mít splacený minimální kapitál na začátku svých obchodních aktivit a nemusí být ani stanoven termín do kdy bude kapitál splacen. Výše kapitálu není stanovena zákonem, takže může být stanovena podle požadavků majitelů. Kapitálová struktura Seychelské IBC je velmi flexibilní a lze ji přizpůsobit všem obchodním okolnostem a potřebám. Seychelská IBC může vydávat akcie registrované na doručitele. Tyto akcie lze převést převodem certifikátů akcií ze současného majitele na nového.¹⁸⁵

4.3.6 Další důležité informace

Seychelská republika nemá kontrolu pro směnu různých měn. Ale dle Mezinárodní směnné dohody jiná než oprávněná osoba nesmí obchodovat se zahraniční měnou a ani nesmí obchodovat s osobou, která nemá k obchodu se zahraniční měnou povolení. V mezinárodním obchodě je nezbytné potvrzení o směně měny od osoby, která je k tomu oprávněná.¹⁸⁶

4.4 Česká republika

Česká republika je vnitrozemský stát nacházející se ve střední Evropě a sousedící s Německem, Polskem, Slovenskem a Rakouskem. Stát se rozkládá na území tří

¹⁸⁴ Seychelské Mezinárodní Obchodní Společnosti. *Asset Investment Services Ltd.* [online]. 2011,. Dostupné z: <http://assetprotection.cz/mezinarodni-obchodni-spolecnosti-ibc.html>.

¹⁸⁵ Tamtéž.

¹⁸⁶ Seychely. *BusinessInfo.cz* [online]. CZECH TRADE, 2011,. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/seychely-zakladni-informace-o-teritoriu/1/1001480/>.

historických zemí – Čechy, Morava a Slezsko, na ploše 78 867 km². V roce 2009 zde žilo přibližně 10 500 000 obyvatel. Tento stát se administrativně člení na 14 samosprávných krajů. Hlavním městem je Praha.¹⁸⁷

Česko je demokratický právní stát s liberálním státním režimem a politickým systémem založeným na svobodné soutěži politických stran a hnutí. Česká republika je členem OSN, NATO, OECD, WTO, Rady Evropy, OBSE, EEA, Evropské celní unie, Evropské unie, Schengenského prostoru a Visegrádské skupiny.¹⁸⁸

Pro zdanění příjmů v České republice je rozhodující, zda je poplatník daňový rezident či nerezident. Rezidentům jsou daněny veškeré příjmy, které plynou jak ze zdrojů pocházejících z České republiky, tak i ze zahraničí. U nerezidentů jsou zdaněny pouze příjmy, kterých bylo dosaženo v Česku.¹⁸⁹

Zdaňovacím obdobím je obvykle kalendářní rok, ale může to být i hospodářský rok, jestliže je to povoleno správcem daně. Daňové přiznání, jestliže je zdaňovacím obdobím kalendářní rok, se podává k 31. 3. a k 30. 6., pokud poplatník využije služeb daňového poradce. Uplatňují se zde také zálohy na daň z příjmu, kdy zálohové období začíná první den následující po uplynutí posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání za minulé zdaňovací období a končí posledním dnem lhůty pro podání daňového přiznání v následujícím zdaňovacím období.¹⁹⁰

Zálohu na daň neplatí poplatníci, jejichž poslední známá daňová povinnost nepřesáhla 30 000 Kč, a dále obce a kraje. Jestliže je poslední známá daňová povinnost poplatníka v rozmezí mezi 30 000 Kč až 150 000 Kč, poplatník musí zaplatit zálohu na daň ve výši 40 % poslední známé daňové povinnosti. Tato záloha je splatná 15. 6. a 15. 12., jestliže je zdaňovacím obdobím kalendářní rok. Pokud poslední známá daňová povinnost přesáhla

¹⁸⁷ Česká republika. *WIKIPEDIE* [online]. Creative Commons, 2012, Dostupné z: <http://cs.wikipedia.org/wiki/%C4%8Cesko>

¹⁸⁸ *WIKIPEDIE*. Česká republika [online]. Dostupné z: <http://cs.wikipedia.org/wiki/%C4%8Cesko>.

¹⁸⁹ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony*. 20. vyd. Praha: Grada, 2011. 9. ISBN 978-80-247-3944-1.

¹⁹⁰ Tamtéž. 51.

150 000 Kč, platí poplatník zálohy na daň ve výši $\frac{1}{4}$ poslední známé daňové povinnosti a to vždy k 15. 3., 15. 6., 15. 9. a 15. 12.¹⁹¹

4.4.1 Daň z příjmu právnických osob

Standardní sazbou daně z příjmu právnických osob je 19 %.¹⁹²

Základ daně z příjmu právnických osob se určuje z účetního výsledku hospodaření, od kterého se odečtou výnosy, jež do základu daně nevstupují a přičtou se daňově neuznatelné náklady. Od takto získaného základu daně odečteme odpočty. Mezi tyto odpočty patří:

- daňová ztráta, kterou lze uplatnit maximálně 5 let po jejím vzniku,
- 100 % výdajů vynaložených na vlastní výzkum a vývoj,
- dary na veřejně prospěšné účely dle §20, odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů.

Tuto částku vynásobíme sazbou daně a získáme tak daň. Od daně lze odečíst slevy na dani, a to tehdy, když právnická osoba zaměstnává osoby se změněnou pracovní schopností.¹⁹³

4.4.2 Zdanění kapitálových zisků

Standardní sazbou pro tento druh příjmů je 19 %. Jedná se např. o podíly na zisku z majetkového podílu na akciové společnosti, podíly na zisku tichého společníka, výnosy z vkladových listů a z vkladů jim na roveň postavených, úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček, úrokové a jiné výnosy z poskytnutých směnek, aj.¹⁹⁴

Od daně jsou osvobozeny kapitálové zisky realizované z převodu podílů mezi mateřskou společností, která je rezidentem v České republice nebo v státě EU, do dceřiné společnosti, jenž je rezidentem ve státě EU, včetně České republiky. Mateřská společnost musí vlastnit

¹⁹¹ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony*. 20. vyd. Praha: Grada, 2011. 51. ISBN 978-80-247-3944-1.

¹⁹² Tamtéž. 51.

¹⁹³ Tamtéž.

¹⁹⁴ Tamtéž. 17.

minimálně 10 % dceřině společnosti, a to nepřetržitě po dobu minimálně 12 měsíců. Tato podmínka musí být splněna ode dne převodů podílů.¹⁹⁵

4.4.3 Dividendy

Dividendy standardně podléhají 15% srážkové dani.¹⁹⁶

Nicméně podle EU Parent-Subsidiary Directive, jsou dividendy vyplácené českou společností do mateřské společnosti s rezidentstvím v EU, mimo Lichtenštejnska, osvobozeny od srážkové daně, jestliže mateřská společnost vlastní minimálně 10 % dceřině společnosti nepřetržitě po dobu minimálně 12 měsíců. Tato podmínka musí být dodržena následně po výplatě dividend. Výplata dividend mezi dvěma českými společnostmi se řídí stejnými pravidly.¹⁹⁷

4.4.4 Daň z přidané hodnoty

Předmětem daně z přidané hodnoty je dodání zboží a převod nemovitostí, poskytování služeb, dovoz zboží a pořízení zboží ze států mimo EU, vše s místem plnění v České republice. Plátcem této daně je zejména:

- poplatník, který má sídlo mimo Českou republiku a poskytuje služby s místem plnění občanům v České republice,
- poplatník se sídlem v České republice, které má obrat za dvanáct po sobě následujících kalendářních měsíců vyšší než registrační limit 1 000 000 Kč,
- poplatník se sídlem v České republice, pořizující zboží nebo služby z jiného členského státu EU a ze třetích zemí.¹⁹⁸

Základní sazba je 20 % a snižena 10 %, kam spadají např. potraviny, tiskoviny, služby ve zdravotnictví aj. Zdaňovací období je čtvrtletní pro poplatníka majícího obrat za předchozí kalendářní rok do 10 000 000 Kč. Nad tento obrat je zdaňovacím obdobím

¹⁹⁵ *The 2012 worldwide corporate tax guide*. ERNST & YOUNG. 2012.

¹⁹⁶ Tamtéž.

¹⁹⁷ Tamtéž.

¹⁹⁸ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony*. 20. vyd. Praha: Grada, 2011. 117. ISBN 978-80-247-3944-1.

měsíc. Daňové přiznání k dani z přidané hodnoty je nutné podat do 25 dnů po skončení zdaňovacího období. V tento den je daň i splatná.¹⁹⁹

4.4.5 Určení obchodního zisku

Účetnictví se v České republice řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a českými účetními standardy. Od roku 2005 jsou povinny všechny české společnosti, jež vydaly dlužné nebo majetkové cenné papíry obchodované na regulovaných veřejných trzích, použít IFRS místo českých GAAP pro sestavení svých konsolidovaných i individuálních účetních uzávěrek. Český daňový základ je však založen stále na českých GAAP bez ohledu na to, které účetní standardy společnosti používají pro sestavení svých účetních uzávěrek.²⁰⁰

Daňově uznatelné náklady jsou všechny výdaje, které byly použity na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Za určitých podmínek dle zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů lze za tyto náklady považovat např.:

- odpisy hmotného majetku,
- zůstatková cena hmotného majetku,
- nájemné,
- zaplacená daň z nemovitostí, z převodu nemovitostí, silniční daň,
- výdaje na sociální a pracovní podmínky zaměstnanců.²⁰¹

Majetek se oceňuje dle způsobu nabytí majetku, a to pořizovací cenou, vlastními náklady a reprodukční pořizovací cenou. Daňově lze hmotný majetek standardně odepisovat buď rovnoměrně, nebo zrychleně. Příklad rozdělení hmotného majetku do odpisových skupin je uvedeno v následující tabulce.²⁰²

¹⁹⁸ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony*. 20. vyd. Praha: Grada, 2011. 117. ISBN 978-80-247-3944-1.

¹⁹⁹ Tamtéž. 131.

²⁰⁰ *The 2012 worldwide corporate tax guide*. ERNST & YOUNG. 2012., IFRS a české účetní standardy. Pricewaterhouse Coopers Audit, s.r.o. [online]. PricewaterhouseCoopers, 2009,. Dostupné z:http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf.

²⁰¹ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony*. 20. vyd. Praha: Grada, 2011. 32. ISBN 978-80-247-3944-1.

²⁰² Tamtéž. 39

Tab. 7: Příklad rozdělení hmotného majetku do odpisových skupin

Odpis. sk.	Příklad	Doba odepisování
1	počítače, stroje pro zemědělství	3
2	nákladní automobily, traktory, většina pracovních strojů, autobusy, letadla, dvoustopá motorová osobní vozidla	5
3	tramvaje, vozy metra, stroje oceláren	10
4	věže, stožáry, budovy z lehkých hmot, plynovody, stavby elektráren	20
5	budovy a haly, byty a nebytové prostory, mosty, silnice, dálnice, vodní díla	30
6	administrativní budovy, hotely, školy, muzea, historické památky	50

Zdroj: Příloha č. 1 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů

4.4.6 Transferová cena

Jestliže se ceny v operacích mezi spojenými společnostmi v rámci jednoho právního subjektu liší od tržních cen a pokud tento rozdíl není oprávněn, je subjekt povinen použít pro daňové účely tržní ceny. Za spojené společnosti jsou považovány společnosti propojené kapitálově, jestliže legální nebo faktická osoba přímo nebo nepřímo řídí, kontroluje společnost nebo vlastní více než 25 % společnosti, nebo společnosti propojené jiným způsobem. Za spojené společnosti jsou také považovány společnosti, které jsou v obchodním kontaktu za účelem snížení daňové povinnosti nebo zvýšení daňové ztráty.²⁰³

4.4.7 Další důležité daňové informace

Mezi ostatní daně z příjmů patří příjmy z prodeje majetku. Poplatník může být od této daně osvobozen, jestliže je splněn časový test. Tento test představuje dobu, po kterou je nutné majetek mít ve vlastnictví. Od daně jsou osvobozeny příjmy z prodeje obyvatelných nemovitostí, jestliže byla ve vlastnictví nejméně po dobu dvou let. Příjmy z prodeje ostatních nemovitostí jsou osvobozeny, přesáhne-li doby mezi nabytím a prodejem dobu pěti let. Osvobozen od daně z příjmů jsou příjmy z prodeje veškerého movitého majetku, kromě příjmů z prodeje motorových vozidel, letadel a lodí. Zde musí být splněn časový test vlastnictví po dobu jednoho roku. Příjmy z prodeje minoritních cenných papírů jsou osvobozeny v případě, že doba mezi nabytím a prodejem je delší než šest měsíců.²⁰⁴

²⁰³ The 2012 worldwide corporate tax guide. ERNST & YOUNG. 2012.

²⁰⁴ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony*. 20. vyd. Praha: Grada, 2011. 9. ISBN 978-80-247-3944-1.

4.5 Srovnání Kyprské republiky, Nizozemského království, Seychelské republiky s Českou republikou

	Kyperská republika	Nizozemské království	Seychelská republika	Česká republika
Daně				
Daň z příjmů právnických osob	10 %	25 %	0 %	19 %
Zdanění kapitálových zisků	20 %	25 %	0 %	19 %
Srážková daň z dividend placených společnostmi	0 %	15 %	0 %	15 %
Srážková daň z úroků vyplacených společnostmi	0 %	0 %	0 % nebo 33 %	15 %
Srážková daň z autorských práv k patentům, know-how aj.	0 %	0%	15 %	15 %
DPH	15 % a snížené sazby 8 %, 5% a 0 %	19 % a snížená sazba 6%	12% nebo 15 %	20% a snížená sazba 10%
Uplatnitelnost ztráty v následujících zdaňovacích obdobích	Neomezeně	6 nebo 9 let	5 let	5 let
Uplatnitelnost ztráty v předchozích zdaňovacích obdobích	Nelze	1 nebo 3 roky	Nelze	Nelze
Hodnocení státu				
Rating dle Standard & Poor's *	BB-	AAA	Není dostupný	AA-
Stabilita ekonomická, zákonná a daňová	Stabilní	Stabilní	Není dostupný	Spíše nestabilní, hlavně v daňové oblasti
Finance a účetnictví				
Daňové přiznání	Ročně	Ročně	Ročně	Ročně
Účetní standardy	IFRS	IFRS nebo místní GAAP	IFRS	GAAP nebo IFRS možné
Účetní standardy pro daňové účely	IFR	IFRS nebo místní GAAP	IFRS	Pouze místní GAAP
Ostatní kritéria				
Kvalifikovanost lidských zdrojů	Dobrá	Výborná	Nízká	Výborná
Blízkost hmotného obchodního majetku	Dostatečná	Dostatečná	Nedostatečná	Výborná
Byrokracie	Střední	Střední	Nízká	Vysoká

* Zdroj: Standard & Poor's Credit Rating for each country [online]. 2012, březen, Dostupné z: chartsbin.com/view/1177

Zdroj: ERNST & YOUNG. *The 2012 worldwide corporate tax guide*.

Pro srovnání daných daňových rájů je u Seychelské republiky použita Seychelská IBC, která je nejvíce využívána zahraničními investory.

Daň z příjmů právnických osob je v České republice 19 %. Tato sazba je jednou z nejnižších v Evropské unii. Kyprská republika, jež je také členem EU má nižší sazbu daně a to 10 %. Nejméně je zdaňována Seychelská IBC, která nepodléhá dani z příjmů právnických osob.²⁰⁵

Dále jsou v České republice standardně zdaněny srážkovou daní 15% příjmy z dividend, úroků vyplácených společnostmi a také autorská práva. V mnoha případech jsou však tyto příjmy osvobozeny. Dividendy jsou zde osvobozeny v případě, že mateřská společnost vlastní minimálně 10 % dceřiné společnosti nepřetržitě po dobu minimálně 12 měsíců. Tato podmínka musí být dodržena následně po výplatě dividend. Tyto příjmy u nás nejsou ale od daně osvobozeny, pokud je protistranou daňový ráj, zatímco např. na Kypru ano.²⁰⁶

Ostatní státy, tedy Kypr, Nizozemsko a Seychely, tyto příjmy nezdaňují vůbec nebo jsou stejně jako v České republice za určitých podmínek osvobozeny. Podmínky pro osvobození od daně jsou nastaveny tak, aby je splnili právě zahraniční klienti. Tím jsou tyto země lákavé.²⁰⁷

Kapitálové příjmy ve všech státech, až na Seychely, obecně podléhají dani. Ve všech daných státech ale lze tyto příjmy osvobodit. Např. na Kypru jsou od zdanění kapitálových zisků osvobozeny např. příjmy z akcií obchodovatelných na burze. V Nizozemí jsou od tohoto zdanění osvobozeny např. veškeré příjmy plynoucí z akcií jiných společností, které jsou vlastněny nizozemskými společnostmi, včetně holdingových společností. V České republice jsou tyto příjmy osvobozeny za stejných podmínek jako dividendy.²⁰⁸

Ztrátu je možné uplatnit v následujících zdaňovacích obdobích. Největší možnosti v této oblasti poskytují Seychely, kde není omezena doba, po kterou je možné ztrátu uplatnit. Oproti ostatním státům je v Nizozemí možné uplatnit ztrátu i zpětně, a to běžně jeden rok. Ztráty vzniklé v letech 2009, 2010 a 2011 mohou být započteny podle dočasných

²⁰⁵ *The 2012 worldwide corporate tax guide*. ERNST & YOUNG. 2012.

²⁰⁶ Tamtéž.

²⁰⁷ Tamtéž.

²⁰⁸ Tamtéž.

a výjimečných pravidel, a to tři roky zpětně. Takto lze každý rok uplatnit ztrátu maximálně 10 000 000 EUR.²⁰⁹

Podle ratingu Standard & Poor's je nejlépe posuzováno Nizozemské království a to nejlepším hodnocením AAA. Česká republika má hodnocení AA-, což znamená, že patří mezi vyspělé státy. Kyperská republika dostala hodnocení BB- a není, dle ratingu americké finanční společnosti, vhodná pro spekulativní investice. Pro Seychelskou republiku není toto hodnocení dostupné.²¹⁰

Při výběru daňového ráje je také nutné zohlednit kvalifikovanost možných zaměstnanců. Požadavky se odvíjí od druhu činnosti, kterou chce daný subjekt v daňovém ráji provozovat. V tomto ohledu má nejvíce kvalifikované státní příslušníky Česká republika a Nizozemí. Nejméně kvalifikovaných lidí je v Seychelské republice.²¹¹

Kritérium blízkosti obchodního majetku představuje vzdálenost, která je mezi českým podnikatelem a daným státem. Nejblíže je pro české podnikatelské subjekty jejich vlastní stát, tedy Česká republika. Poté jsou jim snadno dostupné Kypr a Nizozemí. Nejvzdálenější jsou Seychely. Toto kritérium je důležité např., pokud musí být schůze vedení situovány v zemi rezidentství společnosti.²¹²

Jedním z nejvýznamnějších důvodů, proč čeští podnikatelé opouštějí Českou republiku a stěhují se do daňových rájů, je náročná administrativa a komplikovaná legislativa, která se navíc často mění. V ostatních vybraných státech je tato náročnost podstatně nižší. Seychelská republika, která je považována za typický daňový ráj, má minimální administrativní náročnost. Nemusí se zde vést ani účetnictví.²¹³

²⁰⁹ *The 2012 worldwide corporate tax guide*. ERNST & YOUNG. 2012.

²¹⁰ Standard & Poor's Credit Rating for each country. *ChartsBin* [online]. ChartsBin.com., 2012, březen., Dostupné z: chartsbin.com/view1177.

²¹¹ *The 2012 worldwide corporate tax guide*. ERNST & YOUNG. 2012.

²¹² Tamtéž.

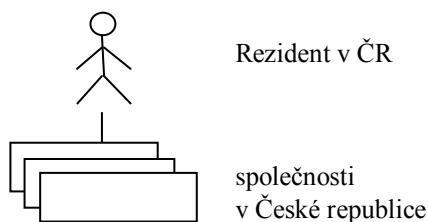
²¹³ Tamtéž.

Budeme-li posuzovat, který ze států je nejvhodnější pro určitý druh obchodní činnosti, tak pro:

- Finanční operace – pro tuto činnosti jsou nevhodnější Seychely a Kypr pro nízké daňové zatížení a jednoduchou legislativu.
- Jednoduchá výroba – zde je nejvhodnější Kypr. Má dobré vztahy s okolními státy, nízké daňové zatížení, jednoduchou legislativu a nalezneme zde i vhodné pracovníky pro provoz.
- Výzkumná činnost - tento druh činnosti je většinou ztrátový a je součástí velkých společností. Je tedy nutné nalézt kvalifikované zaměstnance, které nalezneme v Nizozemí a v České republice. Protože výzkum bývá ztrátový, je bezpředmětné řešit vysokou sazbu daně z příjmu.
- Tradingová společnost – tato společnost si klade za cíl vysoký zisk a potřebuje kvalifikované pracovníky. Pro tento druh činnosti by byla vhodná Česká republika, neboť 19 % sazby daně z příjmů právnických osob je nízká v porovnání s ostatními státy v Evropské unii.

5 Příklad daňové struktury

V následujícím příkladě budou aplikovány informace uvedené v předchozích kapitolách. Budeme předpokládat fyzickou osobu, 100% vlastníka několika ziskových společností v České republice. Tato osoba vlastní společnosti déle než pět let a je rezidentem v České republice, má tedy daňovou povinnost zdanit zde veškeré své příjmy.



Obr. 5: Fyzická osoba je 100% vlastníkem několika společností v České republice

Zdroj: Vlastní

Dividendy vyplácené českému daňovému rezidentovi podléhají 15 % srážkové dani. Naopak příjem z prodeje těchto společností by byl za daných okolností od daně osvobozen.²¹⁴ Tato fyzická osoba se tedy rozhodne optimalizovat svou daňovou povinnost. Za tímto účelem prodá za tržní cenu své české společnosti společnost založené na Kypru, která je 100 % vlastněna společností založenou na Seychelách a její právní forma je seychelská IBC. 100% vlastníkem seychelské společnosti je právě ta fyzická osoba, která prodala své společnosti kyperské společnosti.

Kyperská společnost má tedy závazek zaplatit kupní cenu fyzické osobě.

Fyzická osoba musí počítat s náklady, které představují tzv. start-up costs při založení kyperské a seychelské společnosti a také provozní náklady těchto společností.

Pro efektivnost struktury je nutné, aby kyperská společnost byla na Kypru skutečným rezidentem. Podmínky rezidentství společnosti nemají sice oporu v kyperské daňové legislativě, ale řídí se mezinárodními daňovými principy, podle nichž je společnost založená na Kypru rezidentem, jestliže:

- všechna strategická rozhodnutí jsou učiněna na Kypru a jsou odsud řízeny každodenní činnosti společnosti. To lze dosáhnout konáním schůzí vedení a

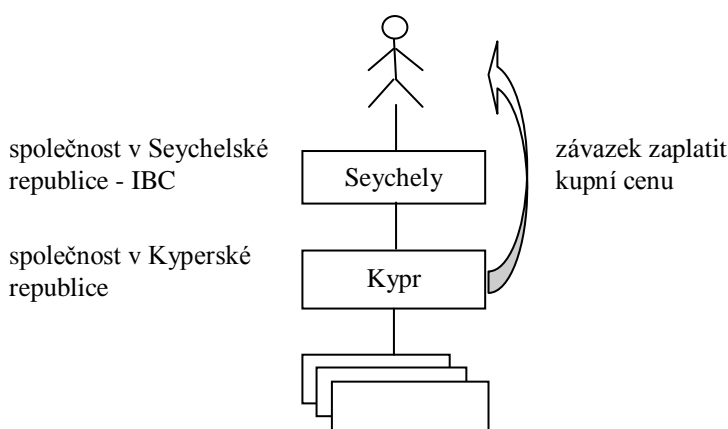
²¹⁴ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony*. 20. vyd. Praha: Grada, 2011. 22. ISBN 978-80-247-3944-1.

podepisováním rozhodnutí, kontraktů, smluv a dalších důležitých dokumentů na Kypru.

- Většina vedoucích pracovníků společnosti jsou rezidenty v Kyperské republice.
- Na Kypru musí fungovat skutečná kancelář společnosti, ze které je společnost řízena a kontrolována.
- Kopie obchodních dokumentů jsou archivovány v kyperském sídle společnosti spolu s účetními záznamy.
- Bankovní účet společnosti je spravován z Kypru, a to i v případě že byl účet otevřen v zahraničí.

Přičemž stačí, je-li splněna první podmínka uvedená výše.²¹⁵

Dále je nutné, aby pro samotný prodej existovaly jiné než daňové důvody (např. jedná-li se o více českých společností s více než jedním českým společníkem, kteří se touto strukturou snaží připravit celou skupinu na další společné investice, atd.). V opačném případě, zde existuje riziko překlasifikace příjmů z prodeje na příjem z dividend, který jak je uvedeno výše, podléhá 15 % srážkové dani.



Obr. 6: Prodej českých společností

Zdroj: Vlastní

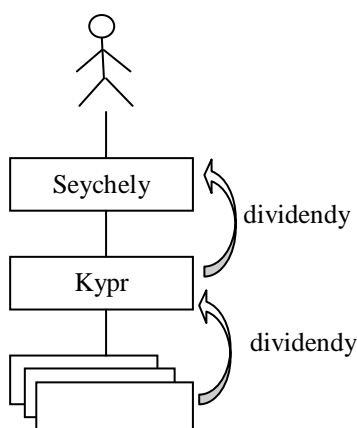
Dividendy z českých společností, vyplácené kyperské společnosti, budou osvobozeny od srážkové daně. Na Kypru budou tyto dividendy osvobozeny od daně z příjmů

²¹⁵ Memorandum on taxation of holding and (group) financing companies in Cyprus. ERNST & YOUNG. 2011, December.

právnických osob, protože kyperská společnost je 100% vlastníkem českých společností a tyto společnosti zdaňují svůj příjem vyšší než 5 % sazbou daně.²¹⁶

Dividendy vyplacené z kyperské společnosti zahraničnímu daňovému rezidentovi, nepodléhají na Kypru srážkové dani.²¹⁷

Na Seychelách neexistuje pro IBC společnost daňová povinnost a přijaté dividendy, zůstávají tedy při převodu do seychelské společnosti nezdaněné.²¹⁸



Obr. 7: Tok dividend

Zdroj: Vlastní

V dalším kroku poskytne seychelská společnost prostřednictvím kyperské společnosti půjčku v hodnotě získaných dividend českým společnostem na jejich běžnou činnost. Zpět na Seychely, přes kyperskou společnost, poté plynou úroky z poskytnuté půjčky.

Pro české společnosti budou tyto úroky daňově uznatelným nákladem, pokud se bude jednat o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení jejich zdanitelných příjmů.²¹⁹ Zároveň musí být splněna pravidla nízké kapitalizace (celková výše půjčky nesmí čtyřnásobně převýšit vlastní kapitál těchto společností) a úrok musí být v tržní výši.

²¹⁶ *Memorandum on taxation of holding and (group) financing companies in Cyprus*. ERNST & YOUNG. 2011, December.

²¹⁷ *The 2012 worldwide corporate tax guide*. ERNST & YOUNG. 2012.

²¹⁸ Seychelské Mezinárodní Obchodní Společnosti. *Asset Investment Services Ltd.* [online]. 2011., Dostupné z: <http://assetprotection.cz/mezinarodni-obchodni-spolecnosti-ibc.html>.

²¹⁹ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony*. 20. vyd. Praha: Grada, 2011. 32. ISBN 978-80-247-3944-1.

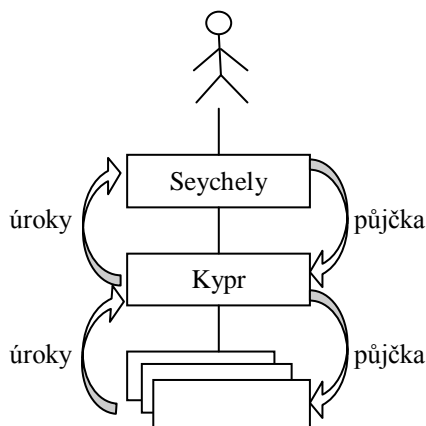
Úroky vyplacené z českých společností do kyperské společnosti nebudou podléhat, dle smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi ČR a Kyprem, české srážkové dani, pokud příjemce je jejich skutečným vlastníkem.²²⁰

Úroky vyplacené z kyperské společnosti zahraničnímu daňovému rezidentovi, nepodléhají na Kypru srážkové dani.²²¹

Při převodu úroků z Kypru na Seychely si kyperská společnost ponechá provizi za tuto operaci a to 0,35 % z úroků. Tato marže je považována za tržní, pokud kyperská společnost předmětné prostředky pouze přepůjčuje a nenese v této souvislosti žádné, nebo pouze minimální riziko (tzv. back-to-back půjčka).²²²

V Seychelské republice nepodléhají úroky žádnému zdanění, je-li příjemce IBC společnost.²²³

Tímto krokem je na daních ušetřeno 19 % z příjmu českých společností, které snížily svůj základ daně o daňově uznatelné úroky z půjčky na běžnou činnost a tím snížily i svou daňovou povinnost.



Obr. 8: Půjčka poskytnutá seychelskou společností přes Kypr do českých společností

Zdroj: Vlastní

²²⁰MARKOVÁ, H. *Daňové zákony*. 20. vyd. Praha: Grada, 2011. ISBN 978-80-247-3944-1.

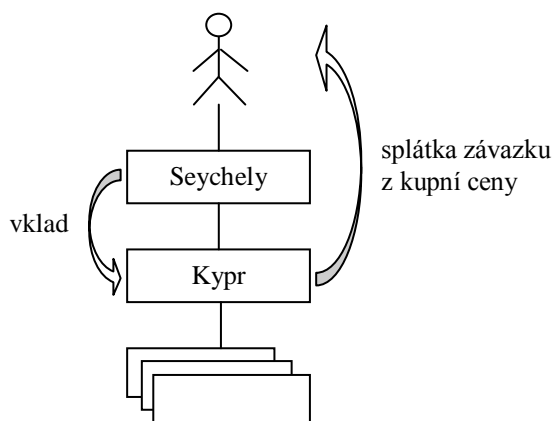
²²¹*The 2012 worldwide corporate tax guide*. ERNST & YOUNG. 2012.

²²²*Selectec major tax implications of group refinancing*. ERNST & YOUNG. 2012, April.

²²³Seychelské Mezinárodní Obchodní Společnosti. *Asset Investment Services Ltd*. [online]. 2011,. Dostupné z: <http://assetprotection.cz/mezinarodni-obchodni-spolecnosti-ibc.html>.

Posledním krokem je vklad úroků ze seychelské společnosti do kyperské společnosti mimo její základní kapitál. Tento vklad je obecně akceptovatelný. Jestliže by úroky byly vloženy přímo do základního kapitálu kyperské společnosti, bylo by nutné odvést 0,6 % registrační poplatky z vkladu. Pokud je ale vklad vložen mimo základní kapitál, jako je to v našem případě, tak je nutné zaplatit pouze fixní poplatek 17 EUR.²²⁴

Kyperská společnost poté z těchto přijatých prostředků splatí část závazku, kterou má vůči fyzické osobě v České republice. Splacení tohoto závazku je daňově neutrální.



Obr. 9: Přesun financí pomocí vkladu na Kypr a následná splátka fyzické osobě

Zdroj: Vlastní

Pomocí výše popsaných operací získá fyzická osoba roční příjem nezdaněný v podobě dividend z českých společností do výše kupní ceny těchto společností. Další výhodou této struktury je případný nezdaněný prodej struktury v budoucnu.

Fyzická osoba se také může rozhodnout, po splacení kupní ceny za české společnosti, prodat české společnosti, které jsou ve vlastnictví kyperské společnosti. Takto získané finance může dále investovat pomocí kyperské a seychelské společnosti, jež si ponechá.

²²⁴ Memorandum on taxation of holding and (group) financing companies in Cyprus. ERNST & YOUNG. 2011, December.

Závěr

Snaha získávat ze své činnosti co nejvíce je lidskou přirozeností. Proto se, jak fyzické, tak i právnické osoby představované vlastníky a vedením, které je hodnoceno podle prosperity společnosti, snaží najít a využít každý způsob, jak co nejvíce snížit náklady. I vzhledem ke krizi je pro zajištění kontinuity podnikání nutná regulace veškerých nákladů. Administrativa představuje jeden z druhů nákladů, kde se firmy snaží ušetřit. Tyto náklady mohou představovat až pětinu celkových nákladů. Nákladem jsou také předpisy daní.

V posledních letech stále více společností využívá možnost přestěhovat se do daňového ráje. Je to způsobeno, mimo jiné, jednoduchou manipulací s financemi, které přešly do virtuálního světa. Přesun do daňového ráje usnadnilo i tzv. založení firmy na klíč. Takto lze založit offshore společnost, aniž by podnikatel musel cestovat do zahraničí. Na českém trhu je několik firem, jež se zabývají poradenstvím v oblasti offshore společností a mezinárodního daňového plánování. Kvalitní společnost je schopna zajistit pro klienta kompletní servis.

Společnosti odcházejí z České republiky nejen z daňových důvodů, ale hlavně kvůli stále větší komplikovanosti a nepřehlednosti českých zákonů, proměnlivosti legislativy, byrokracii, vysoké sazbě u daně z příjmu fyzických osob a existenci srážkové daně. Podnikatelé v daňových rájích vyhledávají mimo nízkých daní i ochranu svého majetku, stejně jako přívětivější podnikatelské prostředí, nebo možnost neposkytovat o svých firmách a financích prakticky žádné informace. Situace v České republice by se mohla zlepšit, jestliže by došlo ke zlepšení institucionálního prostředí a úpravě daňových zákonů, aby byly jednodušší a více motivující.

Není lehké určit hranici, kdy se společnosti vyplatí odejít do daňového ráje. Přesto lze říci, že je výhodné přesunout se přibližně od jednoho milionu korun českých ročního hrubého zisku. Při současných podmínkách, kdy sazba daně z příjmů právnických osob je 19 %, v případě milionového zisku by společnost na dani odvedla přibližně 190 000 Kč. Roční poplatky v daňovém ráji oproti tomu nepřesáhnou zpravidla 100 000 Kč. Ne každá společnost může mezinárodní daňové plánování. Pro české společnosti existují dva

limitující faktory. Tím prvním je legislativa, především daňová. Někteří podnikatelé nemohou využívat mezinárodní daňové plánování, např. v maloobchodě.

Mezi nejoblíbenější daňové ráje českých podnikatelů patří Kyperská republika, Nizozemské království a velké oblibě se také těší Seychelská republika. Nizozemsko je důvěryhodná adresa pro mezinárodní obchod a investování. Tento stát má propracovaný a léta používaný daňový systém a poskytuje možnost redukovat nebo zcela eliminovat daň z příjmů, především u holdingových struktur majících příjem pouze z dividend či kapitálových příjmů. Další výhodou Nizozemska, stejně jako Kypru, je velký počet uzavřených smluv o zamezení dvojímu zdanění, jež umožňují zdanit příjem jen jednou, a to v daňově výhodné zemi.

Kyperská republika je pro podnikatele atraktivní stabilním podnikatelským prostředím, s pevným právním systémem, úmluvami o ochraně mezinárodních investic a lákavými podmínkami pro zahraniční investice. Je také geograficky na spojnici mezi Evropou, severní Afrikou a Blízkým východem. Na Kypru jsou u zahraničních společností zdaněny pouze příjmy dosažené na Kypru. Jinak je daň z příjmů jedna z nejnižších v Evropě, a to 10 %. Osvobozeny od daně jsou dividendy, zisk z prodeje cenných papírů, zisky stálých provozoven v zahraničí a úroky, které nevznikly z běžné činnosti společnosti.

Seychelská republika má, mimo tradičních výhod daňového ráje jako jsou např. nízká daňová povinnost, absolutní utajení aj., jedny z nejnižších poplatků státu. Ty činí 100 USD ročně. Na Seychelách také neexistuje žádná nákladná byrokracie, není zde povinné vést účetnictví, tedy zde neprobíhá ani audit. K založení společnosti jsou zde potřeba pouze tři dokumenty, a to ověřená kopie pasu z anglicky komunikující ambasády, originál faktury za plyn, elektřinu nebo vodu spojené s bydlením nebo originál úředního dopisu jako důkaz o doručovací adrese. Posledním nutným dokumentem je bankovní reference v anglickém jazyce.

V praktické části je uveden příklad daňové struktury, kdy se fyzická osoba vlastníčí ziskové společnosti v České republice rozhodne optimalizovat svou daňovou povinnost a využít možností mezinárodního daňového plánování. Jestliže je struktura nastavená tak,

jak je popsáno v páté kapitole práce, měla by být legální a neměl by vzniknout žádný problém při uskutečňování jednotlivých operací. Je ovšem nezbytné neustále sledovat vývoj a změny v legislativě jednotlivých států, aby tato struktura zůstala legální po celou dobu své existence.

Seznam použité literatury

Citace

Česká republika. *WIKIPEDIE* [online]. [vid. 2012-04-21]. Creative Commons, 2012, Dostupné z: <http://cs.wikipedia.org/wiki/%C4%8Cesko>

Doing Business in Southeast Europe. ERNST & YOUNG. 2012.

GONZALEZ, M. and A. SCHIPKE. Bankers on the Beach. *Finance & Development*, 2011, June, s. 42 – 45, ISSN 0015-1947.

IFRS a české účetní standardy. Pricewaterhouse Coopers Audit, s.r.o. [online]. PricewaterhouseCoopers, 2009, [vid. 2012-04-10]. Dostupné z: http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf.

JUNEK, A. Vyhnání do ráje. *Ekonom*, 2009, č. 10, s. 16 – 21, ISSN 1210-0714.

KLEIN, Š. *Daňové ráje... aby nebyly daňovým peklem*. 1.vyd. Ostrava: Sagit, 1998. ISBN 80-7208-074-1.

Kyperská republika. *BusinessInfo.cz* [online]. CZECH TRADE, 2011, [vid. 2012-04-10]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/kypr-zakladni-informace-o-teritoriu/1/1001055/>.

LESERVOISIER, L. *Daňové ráje*. 1. vyd. Praha: HZ Praha, 1996. ISBN 80-86009-07-6.

Loni se na Kypr odstěhovalo 155 firem. *Česká kapitálová informační agentura* [online]. ČEKIA, a. s., 2011, [vid. 2012-04-02]. Dostupné z: <http://www.cekia.cz/cz/napsali-onas/340-nn120215>.

MAREK, R. Kde je pravý ráj?. *Euro*, 2008, č. 25, s. 70 – 75, ISSN 1212-3129.

MARKOVÁ, H. *Daňové zákony*. 20. vyd. Praha: Grada, 2011. ISBN 978-80-247-3944-1.

Memorandum on taxation of holding and (group) financing companies in Cyprus. ERNST & YOUNG. 2011, December.

MENZELOVÁ, K. Daně nejsou jediným lákadlem. *Euro*, 2008, č. 12, s. 84 – 85, ISSN 1212-3129.

Nizozemsko. *BusinessInfo.cz* [online]. CZECH TRADE, 2011, [vid. 2012-04-09]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/nizozemsko-zahranicne-politicka-orientace/1/1000807/>.

PETROVIČ, P. *Encyklopedie daňových rájů a jejich využití*. 1. vyd. Praha: AKONT, 1998.

Pokyn GFR č. D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. *Finanční zpravodaj 7/2011* [online]. Ministerstvo financí České republiky, 2011, [vid. 2012-04-22]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/financni_zpravodaj-2011-07.pdf.

RŮŽIČKOVÁ, T. *Czech anti-avoidance rules in ENG – two sample brief vision*. ERNST & YOUNG, 2008.

Selectec major tax implications of group refinancing. ERNST & YOUNG. 2012, April.

Seychely. *BusinessInfo.cz* [online]. CZECH TRADE, 2011, [vid. 2012-04-03]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/seychely-zakladni-informace-o-teritoriu/1/1001480/>.

Seychelles: Types of Company. *LOWTAX.NET* [online]. BSIRN, [vid. 2012-04-08]. Dostupné z: <http://www.lowtax.net/lowtax/html/jsycos.html>.

Seychelské Mezinárodní Obchodní Společnosti. *Asset Investment Services Ltd.* [online]. 2011, [vid. 2012-04-04]. Dostupné z: <http://assetprotection.cz/mezinarodni-obchodni-spolecnosti-ibc.html>.

Standard & Poor's Credit Rating for each country. *ChartsBin* [online]. ChartsBin.com., 2012, březen, [vid. 2012-04-02]. Dostupné z: chartsbin.com/view/1177.

Tax Information Exchange Arrangements. *Organisation for Economic Co-operation and Development* [online]. OECD, 2011, [vid. 2012-04-12]. Dostupné z: http://www.oecd.org/document/7/0,3746,en_2649_33767_38312839_1_1_1_1,00.html.

Tax Information Exchange Arrangements. *Tax Justice Network* [online]. 2009, April, [vid. 2012-04-10] Dostupné z: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/TJN_0903_Exchange_of_Info_Briefing_draft.pdf.

The 2012 worldwide corporate tax guide. ERNST & YOUNG. 2012.

Transaction Tax – Deal Modeling guide. ERNST & YOUNG. 2011. October.

VELO, L. *Daňové ráje světa*. 1. vyd. Praha: Rebo productions, 1997. ISBN 80-85815-93-1.

Bibliografie

MITCHELL D. J. *Morální obhajoba daňových rájů*. LAISSEZ FAIRE, 2007, leden, s. 1 – 4, ISSN 1212-8597.

Seznam příloh

Příloha A: Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a majetku.....	97
Příloha B: Přehled uzavřených dohod o výměně daňových informací.....	99
Příloha C: Služby a produkty se sníženou sazbou DPH v Kyprské republice.....	107
Příloha D: Smlouvy uzavřené mezi Kyprskou republikou a Českou republikou.....	109
Příloha E: Smlouvy uzavřené mezi Nizozemským královstvím a Českou republikou ...	111

Příloha A: Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a majetku

Smluvní stát	Platnost od roku	Sbírka zákonů	Finanční zpravodaj
1. Nizozemí	1947,1997	138/1947, 112/1997	5/ 1980, 9/1997, 1/1998
2. Francie	1975, 2005	73/1975, 79/2005	5/1980, 12/1/2005, 11/12/2006
3. Belgie	1977, 2000	24/1978, 95/2000	5/1980, 4/2001, 9-10/2003, 6-7/2007
4. Japonsko	1978	46/1979	5/1980
5. Rakousko	1979, 2007	48/1979, 31/2007	5/1980, 7/1982, 10-11/1993, 6-7/2007
6. Srí Lanka	1979	132/1979	5/1980
7. Norsko	1979	35/1980	1/1981
8. Švédsko	1980	9/1981	1/1981, 2/1998
9. Kypr	1980, 2009	30/1981, 120/2009	3/1982, 4/2010
10. Španělsko	1981	23/1982	3/1982
11. Dánsko	1982,1993	53/1983, 249/1993	4/1983
12. SRN	1983	18/1984	3-4/1984
13. Itálie	1984	17/1985	4-5/1987, 12/1997
14. Indie	1987	77/1985	4-5/1987
15. Čína	1987, 2011	41/1988, 65/2011	6/1988, 11/1997, 05/2011
16. Řecko	1989	98/1989	11-12/1989
17. Brazílie	1990	200/1991	
18. Nigérie	1990	339/1991	
19. Velká Británie	1991	89/1992, 37/1992	6/1992, 12/1996
20. Tunisko	1991	419/1992	10/1995
21. Kanada	1992	537/1992	11/1994
22. Lucembursko	1992	79/1993	10-11/1993
23. Slovensko	1993, 2003	253/1993, 257/1993, 100/2003	1/1994, 7-8/2003
24. Polsko	1993	31/1994, 64/1994	2/1996
25. USA	1993	32/1994	11/1994, 3/1996
26. Rumunsko	1994	180/1994	12/1/1994
27. Izrael	1994	21/1995	1/1995, 4/1995
28. Maďarsko	1994	22/1995	1/1995
29. Korejská republika	1995	124/1995	10/1995
30. Thajsko	1995	229/1995	1/1998
31. Lotyšská republika	1995	170/1995	9/1995, 5/1996
32. Estonská republika	1995	184/1995	12/2/1995
33. Litevská republika	1995	230/1995	12/2/1995, 12/1997
34. Egyptská arabská republika	1995	283/1995	1/1996
35. Austrálie	1995	5/1996	2/1996
36. Finsko	1995	43/1996	2/1998
37. Indonéská republika	1996	67/1996	
38. Irsko	1996	163/1996	
39. Albánská republika	1996	270/1996	12/1996

40.	Švýcarsko	1996	281/1996	12/1996
41.	Malta	1997	164/1997	11/1997
42.	Portugalsko	1997	275/1997	
43.	Spojené arabské emiráty	1997	276/1997	
44.	Ruská federace	1997	278/1996	
45.	Venezuelská republika	1997	6/1998	
46.	Jihoafrická republika	1997	7/1998	
47.	Běloruská republika	1998	31/1998	
48.	Malajsie	1998	71/1998	
49.	Vietnam	1998	108/1998	6/1998
50.	Slovinsko	1998	214/1998	10/1998
51.	Singapur	1998	224/1998	1/2/1999
52.	Mongolsko	1998	18/1999	2/1999
53.	Ukrajina	1999	103/1999	4-5/2000
54.	Bulharsko	1999	203/1999	
55.	Indie	1999	301/1999	7/8/2000
56.	Kazachstán	1999	3/2000	4-5/2000, 4/2009
57.	Chorvatsko	1999	42/2000	6/2000, 3/2001
58.	Libanon	2000	30/2000	
59.	Moldávie	2000	88/2000	
60.	Island	2000	11/2001	
61.	Uzbekistán	2001	28/2001	6/2001
62.	Kanada	2002	83/2002	11-12/2002
63.	Makedonie	2002	88/2002	9-10/2002
64.	Mexiko	2002	7/2003	2-3/2004, 8-9/2007
65.	Filipíny	2003	132/2003	11/2004
66.	Turecko	2003	19/2004	4-5/2004
67.	Kuvajt	2004	48/2004	
68.	Srbsko a Černá Hora	2005	88/2005	10/1/2005, 8-9/2007, 1-2/2009
69.	Norsko	2005	121/2005	12/1/2005
70.	Korejská lidově demokratická republika	2005	3/2006	
71.	Ázerbájdžán	2006	74/2006	1/2007
72.	Maroko	2006	83/2006	1/2/2007
73.	Gruzie	2007	40/2007	8-9/2007, 3/2010
74.	Jordánsko	2007	88/2007	
75.	Tádžikistán	2007	89/2007	
76.	Etiopie	2008	54/2008	
77.	Nový Zéland	2008	75/2008	4/2009
78.	Arménie	2009	86/2009	
79.	Sýrie	2009	115/2009	
80.	Bosna a Hercegovina	2010	58/2010	

Zdroj: KLEIN, Š. *Daňové ráje... aby nebyly daňovým peklem*. 1.vyd. Ostrava: Sagit, 1998. ISBN 80-7208-074-1., Ministerstvo financí České republiky. *Přehled platných smluv České republiky* [online]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled_smluv_3762.html.

Příloha B: Přehled uzavřených dohod o výměně daňových informací

	Daňový ráj	Země s běžným daňovým ztížením	Platnost od		Daňový ráj	Země s běžným daňovým ztížením	Platnost od
1	Antigua a Barbuda	USA	06/12/2000	2	Kajmanské ostrovy	USA	24/11/2001
3	Bahamy	USA	25/01/2002	4	Britské Panenské ostrovy	USA	03/04/2002
5	Holandské Antily	USA	17/04/2002	6	Guernsey	USA	19/09/2002
7	Ostrov Man	USA	02/10/2002	8	Jersey	USA	04/11/2002
9	Aruba	USA	21/11/2003	10	Ostrov Man	Nizozemí	12/10/2005
11	Bermudy	Austrálie	10/11/2005	12	Antigua a Barbuda	Austrálie	30/01/2007
13	Holandské Antily	Austrálie	01/03/2007	14	Holandské Antily	Nový Zéland	01/03/2007
15	Jersey	Nizozemí	20/06/2007	16	Ostrov Man	Švédsko	30/10/2007
17	Ostrov Man	Norsko	30/10/2007	18	Ostrov Man	Island	30/10/2007
19	Ostrov Man	Grónsko	30/10/2007	20	Ostrov Man	Finsko	30/10/2007
21	Ostrov Man	Faerské ostrovy	30/10/2007	22	Ostrov Man	Dánsko	30/10/2007
23	Bermudy	Velké Británie	04/12/2007	24	Ostrov Man	Irsko	24/04/2008
25	Guernsey	Nizozemí	25/04/2008	26	Holandské Antily	Španělsko	10/06/2008
27	Jersey	SRN	04/07/2008	28	Ostrov Man	Velké Británie	29/09/2008
29	Britské Panenské ostrovy	Austrálie	27/10/2008	30	Jersey	Švédsko	28/10/2008
31	Guernsey	Švédsko	28/10/2008	32	Jersey	Norsko	28/10/2008
33	Guernsey	Norsko	28/10/2008	34	Jersey	Island	28/10/2008
35	Guernsey	Island	28/10/2008	36	Jersey	Grónsko	28/10/2008
37	Guernsey	Grónsko	28/10/2008	38	Jersey	Finsko	28/10/2008
39	Guernsey	Finsko	28/10/2008	40	Jersey	Faerské ostrovy	28/10/2008
41	Guernsey	Faerské ostrovy	28/10/2008	42	Jersey	Dánsko	28/10/2008
43	Guernsey	Dánsko	28/10/2008	44	Britské Panenské ostrovy	Velká Británie	29/10/2008
45	Aruba	Španělsko	24/11/2008	46	Andora	Portugalsko	30/11/2008
47	Lichtenštejnsko	USA	08/12/2008	48	Guernsey	Velká Británie	20/01/2009
49	Ostrov Man	Austrálie	29/01/2009	50	Ostrov Man	SRN	02/03/2009
51	Jersey	Velká Británie	10/03/2009	52	Jersey	Francie	23/03/2009
53	Guernsey	Francie	24/03/2009	54	Guernsey	SRN	26/03/2009

55	Guernsey	Irsko	26/03/2009	56	Jersey	Irsko	26/03/2009
57	Ostrov Man	Francie	26/03/2009	58	Gibraltar	USA	31/03/2009
59	Kajmanské ostrovy	Švédsko	01/04/2009	60	Kajmanské ostrovy	Norsko	01/04/2009
61	Kajmanské ostrovy	Island	01/04/2009	62	Kajmanské ostrovy	Grónsko	01/04/2009
63	Kajmanské ostrovy	Finsko	01/04/2009	64	Kajmanské ostrovy	Faerské ostrovy	01/04/2009
65	Kajmanské ostrovy	Dánsko	01/04/2009	66	Bermudy	Švédsko	16/04/2009
67	Bermudy	Norsko	16/04/2009	68	Bermudy	Island	16/04/2009
69	Bermudy	Grónsko	16/04/2009	70	Bermudy	Finsko	16/04/2009
71	Bermudy	Faerské ostrovy	16/04/2009	72	Bermudy	Dánsko	16/04/2009
73	Bermudy	Nový Zéland	16/04/2009	74	Britské Panenské ostrovy	Švédsko	19/05/2009
75	Britské Panenské ostrovy	Norsko	19/05/2009	76	Britské Panenské ostrovy	Island	19/05/2009
77	Britské Panenské ostrovy	Grónsko	19/05/2009	78	Britské Panenské ostrovy	Finsko	19/05/2009
79	Britské Panenské ostrovy	Faerské ostrovy	19/05/2009	80	Britské Panenské ostrovy	Dánsko	19/05/2009
81	Bermudy	Nizozemí	08/06/2009	82	Jersey	Austrálie	10/06/2009
83	Britské Panenské ostrovy	Francie	17/06/2009	84	Kajmanské ostrovy	Irsko	23/06/2009
85	Gibraltar	Irsko	24/06/2009	86	Bermudy	SRN	03/07/2009
87	Kajmanské ostrovy	Nizozemí	08/07/2009	88	Cookovy ostrovy	Nový Zéland	09/07/2009
89	Monako	Belgie	15/07/2009	90	Anguilla	Velká Británie	20/07/2009
91	Guernsey	Nový Zéland	21/07/2009	92	Anguilla	Irsko	22/07/2009
93	Turks a Caicos	Irsko	22/07/2009	94	Anguilla	Nizozemí	22/07/2009
95	Turks a Caicos	Nizozemí	22/07/2009	96	Turks a Caicos	Velká Británie	23/07/2009
97	Jersey	Nový Zéland	27/07/2009	98	Ostrov Man	Nový Zéland	27/07/2009
99	Bermudy	Irsko	28/07/2009	100	Monako	San Marino	29/07/2009
101	Lichtenštejnsko	Velká Británie	11/08/2009	102	Gibraltar	SRN	13/08/2009
103	Gibraltar	Nový Zéland	13/08/2009	104	Kajmanské ostrovy	Nový Zéland	14/08/2009
105	Britské Panenské ostrovy	Nový Zéland	14/08/2009	106	Gibraltar	Austrálie	25/07/2009
107	Gibraltar	Velká Británie	27/08/2009	108	Holandské Antily	Kanada	29/08/2009
109	Svatý Vincent a Grenadiny	Aruba	01/09/2009	110	Samoa	San Marino	01/09/2009
111	Holandské	Mexiko	01/09/2009	112	Svatý Kryštof a	Nizozemí	01/09/2009

	Antily				Nevis		
113	Svatý Kryštof a Nevis	Dánsko	01/09/2009	114	Svatý Vincent a Grenadiny	Dánsko	01/09/2009
115	Svatý Vincent a Grenadiny	Nizozemí	01/09/2009	116	Lichtenštejnsko	SRN	02/09/2009
117	Anguilla	Dánsko	02/09/2009	118	Gibraltar	Dánsko	02/09/2009
119	Antigua a Barbuda	Dánsko	02/09/2009	120	Antigua a Barbuda	Nizozemí	02/09/2009
121	Monako	Samoa	07/09/2009	122	Turks a Caicos	Dánsko	07/09/2009
123	Monako	USA	08/09/2009	124	San Marino	Faerské ostrovy	10/09/2009
125	Holandské Antily	Švédsko	10/09/2009	126	Holandské Antily	Island	10/09/2009
127	Holandské Antily	Grónsko	10/09/2009	128	Holandské Antily	Finsko	10/09/2009
129	Holandské Antily	Faerské ostrovy	10/09/2009	130	Holandské Antily	Dánsko	10/09/2009
131	Aruba	Švédsko	10/09/2009	132	Aruba	Norsko	10/09/2009
133	Aruba	Island	10/09/2009	134	Aruba	Grónsko	10/09/2009
135	Aruba	Finsko	10/09/2009	136	Aruba	Faerské Ostrovy	10/09/2009
137	Aruba	Dánsko	10/09/2009	138	Aruba	Svatý Kryštof a Nevis	11/09/2009
139	Holandské Antily	Svatý Kryštof a Nevis	11/09/2009	140	Holandské Antily	Britské Panenské ostrovy	11/09/2009
141	Aruba	Britské Panenské ostrovy	11/09/2009	142	Aruba	Nizozemí	11/09/2009
143	Samoa	Nizozemí	14/09/2009	144	Svatý Kryštof a Nevis	Rakousko	14/09/2009
145	Monako	Rakousko	17/09/2009	146	Andorra	Rakousko	17/09/2009
147	Gibraltar	Rakousko	17/09/2009	148	Lichtenštejnsko	Andorra	18/09/2009
149	Monako	Bahamy	18/09/2009	150	Andorra	Monako	18/09/2009
151	Andorra	San Marino	21/09/2009	152	Lichtenštejnsko	Monako	21/09/2009
153	San Marino	Grónsko	22/09/2009	154	Andorra	Francie	22/09/2009
155	Gibraltar	Francie	22/09/2009	156	Lichtenštejnsko	Francie	22/09/2009
157	San Marino	Francie	22/09/2009	158	Turks a Caicos	Francie	24/09/2009
159	Bahamy	San Marino	24/09/2009	160	Bermudy	Holandské Antily	28/09/2009
161	Lichtenštejnsko	Svatý Vincent a Grenadiny	02/10/2009	162	Kajmanské ostrovy	Francie	05/10/2009
163	Guernsey	Austrálie	01/10/2009	164	Bermudy	Francie	08/10/2009
165	Monako	Argentina	13/10/2009	166	Lichtenštejnko	Irsko	13/10/2009
167	Gibraltar	Portugalsko	14/10/2009	168	Bermudy	Mexiko	15/10/2009
169	Gibraltar	Grónsko	20/10/2009	170	Gibraltar	Finsko	20/10/2009
171	Gibraltar	Faerské ostrovy	20/10/2009	172	Bermudy	Aruba	20/10/2009
173	Andorra	Belgie	23/10/2009	174	Nizozemí	Cookovy ostrovy	23/10/2009
175	Andorra	Argentina	26/10/2009	176	Cookovy ostrovy	Austrálie	27/10/2009
177	Bahamy	Velká	29/10/2009	178	Holandské	Kajmanské	29/10/2009

		Británie			Antily	ostrovky	
179	Svätá Lucie	Nizozemí	29/10/2009	180	Holandské Antily	Antigua a Barbuda	29/10/2009
181	Nizozemí	Andorra	6/11/2009	182	Lichtejštejnsko	Nizozemí	10/11/2009
183	Lichtejštejnsko	Belgie	10/11/2009	184	Bahamy	Nový Zéland	18/10/2009
185	Kostarika	Argentina	23/11/2009	186	Lichtenštejnsko	Antigua a Barbuda	24/11/2009
187	Svätý Kryštof a Nevis	Nový Zéland	24/11/2009	188	Andorra	Portugalsko	30/11/2009
189	Bahamy	Čína	01/12/2009	190	Svätá Lucie	Holandské Antily	02/12/2009
191	Bahamy	Argentina	03/12/2009	192	Bahamy	Nizozemí	04/12/2009
193	Bahamy	Belgie	07/12/2009	194	Britské Panenské ostrovky	Irsko	07/12/2009
195	Bahamy	Francie	07/12/2009	196	Antigua a Barbuda	Belgie	07/12/2009
197	Svätý Vincent a Grenadiny	Belgie	07/12/2009	198	Svätá Lucie	Belgie	07/12/2009
199	San Marino	Argentina	07/12/2009	200	Samoa	Irsko	08/12/2009
201	Cookovy ostrovky	Irsko	08/12/2009	202	Nizozemí	Montserrat	08/12/2009
203	Svätá Lucie	Dánsko	10/12/2009	204	Lichtenštejnsko	Svätý Kryštof a Nevis	11/10/2009
205	Anguilla	Nový Zéland	11/10/2009	206	Turks a Caicos	Nový Zéland	11/10/2009
207	Anguilla	Švédsko	14/12/2009	208	Anguilla	Norsko	14/12/2009
209	Anguilla	Island	14/12/2009	210	Anguilla	Grónsko	14/12/2009
211	Anguilla	Finsko	14/12/2009	212	Anguilla	Faerské ostrovky	14/12/2009
213	Svätý Vincent a Grenadiny	Irsko	15/12/2009	214	Antigua a Barbuda	Irsko	15/12/2009
215	Turks a Caicos	Švédsko	16/12/2009	216	Samoa	Švédsko	16/12/2009
217	Gibraltar	Švédsko	16/12/2009	218	Cookovy ostrovky	Švédsko	16/12/2009
219	Turks a Caicos	Norsko	16/12/2009	220	Samoa	Norsko	16/12/2009
221	Gibraltar	Norsko	16/12/2009	222	Cookovy ostrovky	Norsko	16/12/2009
223	Turks a Caicos	Island	16/12/2009	224	Samoa	Island	16/12/2009
225	Gibraltar	Island	16/12/2009	226	Cookovy ostrovky	Island	16/12/2009
227	Turks a Caicos	Grónsko	16/12/2009	228	Samoa	Grónsko	16/12/2009
229	Cookovy ostrovky	Grónsko	16/12/2009	230	Turks a Caicos	Finsko	16/12/2009
231	Samoa	Finsko	16/12/2009	232	Cookovy ostrovky	Finsko	16/12/2009
233	Turks a Caicos	Faerské ostrovky	16/12/2009	234	Samoa	Faerské ostrovky	16/12/2009
235	Cookovy ostrovky	Faerské ostrovky	16/12/2009	236	Samoa	Dánsko	16/12/2009
237	Cookovy ostrovky	Dánsko	16/12/2009	238	Aruba	Austrálie	16/12/2009
239	Samoa	Austrálie	16/12/2009	240	Belgie	Belgie	16/12/2009
241	Svätý Kryštof a	Belgie	18/12/2009	242	Svätá Lucie	Irsko	22/12/2009

	Nevis						
243	Belize	Belgie	29/12/2009	244	Vanuatu	Francie	31/12/2009
245	Nizozemí	Monako	11/01/2010	246	San Marino	Dánsko	12/01/2010
247	San Marino	Island	12/01/2010	248	San Marino	Švédsko	12/01/2010
249	San Marino	Norsko	12/01/2010	250	San Marino	Finsko	12/01/2010
251	Andorra	Španělsko	14/01/2010	252	Antigua a Barbuda	Velká Británie	18/01/2010
253	Svatý Vincent a Grenadiny	Velká Británie	18/01/2010	254	Svatá Lucie	Velká Británie	18/01/2010
255	Svatý Kryštof a Nevis	Velká Británie	18/01/2010	256	Nizozemí	San Marino	27/01/2010
257	Uruguay	Francie	28/01/2010	258	Bermudy	Japonsko	01/02/2010
259	Belize	Nizozemí	04/02/2010	260	Montserrat	Belgie	16/02/2010
261	San Marino	Velká Británie	16/02/2010	262	Grenada	Nizozemí	18/02/2010
263	Bahamy	Mexiko	23/02/2010	264	Andorra	Dánsko	24/02/2010
265	Andorra	Finsko	24/02/2010	266	Andorra	Faerské ostrovy	24/02/2010
267	Andorra	Norsko	24/02/2010	268	Andorra	Grónsko	24/02/2010
269	Andorra	Island	24/02/2010	270	Andorra	Švédsko	24/02/2010
271	Dominika	Belgie	26/02/2010	272	San Marino	Austrálie	04/03/2010
273	Svatý Kryštof a Nevis	Austrálie	05/03/2010	274	Bahamy	Dánsko	10/03/2010
275	Bahamy	Faerské ostrovy	10/03/2010	276	Bahamy	Grónsko	10/03/2010
277	Bahamy	Švédsko	10/03/2010	278	Bahamy	Norsko	10/03/2010
279	Bahamy	Island	10/03/2010	280	Bahamy	Finsko	10/03/2010
281	Bahamy	Španělsko	11/03/2010	282	Svatý Vincent a Grenadiny	Nový Zéland	16/03/2010
283	Dominika	Nový Zéland	16/06/2010	284	Grenada	Belgie	18/03/2010
285	Svatý Vincent a Grenadiny	Austrálie	18/03/2010	286	Anguilla	SRN	19/03/2010
287	Anguilla	Austrálie	20/03/2010	288	Svatý Kryštof a Nevis	Finsko	24/03/2010
289	Svatý Kryštof a Nevis	Grónsko	24/03/2010	290	Svatý Kryštof a Nevis	Norsko	24/03/2010
291	Svatý Kryštof a Nevis	Faerské ostrovy	24/03/2010	292	Svatý Kryštof a Nevis	Švédsko	24/03/2010
293	Svatý Kryštof a Nevis	Island	24/03/2010	294	Svatý Vincent a Grenadiny	Grónsko	24/03/2010
295	Svatý Vincent a Grenadiny	Norsko	24/03/2010	296	Svatý Vincent a Grenadiny	Faerské ostrovy	24/03/2010
297	Svatý Vincent a Grenadiny	Švédsko	24/03/2010	298	Svatý Vincent a Grenadiny	Island	24/03/2010
299	Svatý Vincent a Grenadiny	Finsko	24/03/2010	300	Belize	Velká Británie	25/03/2010
301	Antigua a Barbuda	Francie	26/03/2010	302	Svatý Vincent a Grenadiny	SRN	29/03/2010
303	Bahamy	Austrálie	30/03/2010	304	Kajmanské ostrovy	Austrálie	30/03/2010
305	Svatá Lucie	Austrálie	30/03/2010	306	Grenada	Austrálie	30/03/2010
307	Turks a Caicos	Austrálie	30/03/2010	308	Grenada	Francie	31/03/2010
309	Dominika	Velká Británie	31/03/2010	310	Grenada	Velká Británie	31/03/2010

311	Belize	Austrálie	31/03/2010	312	Dominika	Austrálie	31/03/2010
313	Svätá Lucie	Francie	01/04/2010	314	Svätý Kryštof a Nevis	Francie	01/04/2010
315	Monako	Austrálie	01/04/2010	316	Bahamy	SRN	09/04/2010
317	Svätý Vincent a Grenadiny	Francie	13/04/2010	318	Kajmanské ostrovy	Aruba	20/04/2010
319	Vanautu	Austrálie	21/04/2010	320	Gibraltár	Nizozemí	23/04/2010
321	Bermudy	Portugalsko	10/05/2010	322	Svatá Lucie	Aruba	10/05/2010
323	Maršallovy ostrovy	Austrálie	12/05/2010	324	Kajmanské ostrovy	Portugalsko	13/05/2010
325	Dominika	Dánsko	19/05/2010	326	Grenada	Dánsko	19/05/2010
327	Antigua a Barbuda	Faerské ostrovy	19/05/2010	328	Dominika	Faerské ostrovy	19/05/2010
329	Svatá Lucie	Faerské ostrovy	19/05/2010	330	Grenada	Faerské ostrovy	19/05/2010
331	Svatá Lucie	Finsko	19/05/2010	332	Grenada	Finsko	19/05/2010
333	Dominika	Finsko	19/05/2010	334	Antigua a Barbuda	Finsko	19/05/2010
335	Antigua a Barbuda	Island	19/05/2010	336	Svatá Lucie	Island	19/05/2010
337	Dominika	Island	19/05/2010	338	Grenada	Island	19/05/2010
339	Antigua a Barbuda	Švédsko	19/05/2010	340	Svatá Lucie	Švédsko	19/05/2010
341	Dominika	Švédsko	19/05/2010	342	Grenada	Švédsko	19/05/2010
343	Svatá Lucie	Grónsko	19/05/2010	344	Grenada	Grónsko	19/05/2010
345	Dominika	Grónsko	19/05/2010	346	Antigua a Barbuda	Grónsko	19/05/2010
347	Svatá Lucie	Norsko	19/05/2010	348	Grenada	Norsko	19/05/2010
349	Dominika	Norsko	19/05/2010	350	Antigua a Barbuda	Norsko	19/05/2010
351	Libérie	Nizozemí	27/05/2010	352	Kajmanské ostrovy	SRN	27/05/2010
353	Turks a Caicos	SRN	04/06/2010	354	Svatá Lucie	SRN	07/06/2010
355	Svätý Kryštof a Nevis	Kanada	14/06/2010	356	Bermudy	Kanada	14/06/2010
357	Bahamy	Kanada	17/06/2010	358	Svatá Lucie	Kanada	18/06/2010
359	Monako	Faerské ostrovy	23/06/2010	360	Monako	Grónsko	23/06/2010
361	Monako	Dánsko	23/06/2010	362	Monako	Finsko	23/06/2010
363	Monako	Norsko	23/06/2010	364	Monako	Island	23/06/2010
365	Monako	Švédsko	23/06/2010	366	Kajmanské ostrovy	Kanada	24/06/2010
367	Dominika	Kanada	29/06/2010	368	Guernsey	Portugalsko	09/07/2010
369	Ostrov Man	Portugalsko	09/07/2010	370	Jersey	Portugalsko	09/07/2010
371	Svatá Lucie	Portugalsko	14/07/2010	372	Monako	SRN	27/07/2010
373	Svätý Kryštof a Nevis	Portugalsko	29/07/2010	374	Vanautu	Nový Zéland	04/08/2010
375	Maršallovy ostrovy	Nový Zéland	04/08/2010	376	Samoa	Nový Zéland	24/08/2010
377	Kajmanské ostrovy	Mexiko	28/08/2010	378	Antigua a Barbuda	Aruba	01/09/2010
379	San Marino	Španělsko	06/09/2010	380	Holandské Antily	Velká Británie	10/09/2010
381	Antigua a Barbuda	Portugalsko	13/09/2010	382	Cookovy	Francie	15/09/2010

	Barbuda				ostrov		
383	Belize	Švédsko	15/09/2010	384	Belize	Faerské ostrovy	15/09/2010
385	Belize	Island	15/09/2010	386	Belize	Dánsko	15/09/2010
387	Belize	Grónsko	15/09/2010	388	Belize	Norsko	15/09/2010
389	Belize	Finsko	15/09/2010	390	Dominika	SRN	21/09/2010
391	Maršallovy ostrovy	Dánsko	28/09/2010	392	Maršallovy ostrovy	Švédsko	28/09/2010
393	Maršallovy ostrovy	Faerské ostrovy	28/09/2010	394	Maršallovy ostrovy	Finsko	28/09/2010
395	Maršallovy ostrovy	Grónsko	28/09/2010	396	Maršallovy ostrovy	Island	28/09/2010
397	Maršallovy ostrovy	Norsko	28/09/2010	398	Guernsey	San Marino	29/09/2010
399	Maršallovy ostrovy	Irsko	04/10/2010	400	Dominika	Portugalsko	05/10/2010
401	Britské Panenské ostrovy	Portugalsko	05/10/2010	402	Britské Panenské ostrovy	SRN	05/10/2010
403	Bermudy	Indie	07/10/2010	404	Vanautu	Dánsko	13/10/2010
405	Vanautu	Faerské ostrovy	13/10/2010	406	Vanautu	Finsko	13/10/2010
407	Vanautu	Island	13/10/2010	408	Vanautu	Norsko	13/10/2010
409	Vanautu	Švédsko	13/10/2010	410	Vanautu	Grónsko	13/10/2010
411	Belize	Portugalsko	22/10/2010	412	San Marino	Kanada	27/10/2010
413	Libérie	Velká Británie	01/11/2010	414	Aruba	Velká Británie	05/11/2010
415	Libérie	Finsko	10/11/2010	416	Libérie	Island	10/11/2010
417	Libérie	Grónsko	10/11/2010	418	Libérie	Faerské ostrovy	10/11/2010
419	Libérie	Norsko	10/11/2010	420	Libérie	Švédsko	10/11/2010
421	Libérie	Dánsko	10/11/2010	422	Belize	Irsko	18/11/2010
423	Cookovy ostrovy	Mexiko	22/11/2010	424	Montserrat	Faerské ostrovy	22/11/2010
425	Montserrat	Švédsko	22/11/2010	426	Montserrat	Island	22/11/2010
427	Montserrat	Grónsko	22/11/2010	428	Montserrat	Dánsko	22/11/2010
429	Montserrat	Norsko	22/11/2010	430	Montserrat	Finsko	22/11/2010
431	Belize	Francie	22/11/2010	432	Aruba	Svatý Kryštof a Nevis	23/11/2010
433	Montserrat	Austrálie	23/11/2010	434	Panama	Velká Británie	30/11/2010
435	Bermudy	Čínská lidová republika	03/12/2010	436	Mauricius	Austrálie	23/11/2010
437	Argentina	Čínská lidová republika	13/12/2010	438	Lichtenštejnsko	Norsko	29/12/2010
439	Lichtenštejnsko	Finsko	29/12/2010	440	Lichtenštejnsko	Island	29/12/2010
441	Lichtenštejnsko	Grónsko	29/12/2010	442	Lichtenštejnsko	Faerské ostrovy	29/12/2010
443	Lichtenštejnsko	Dánsko	29/12/2010	444	Lichtenštejnsko	Švédsko	29/12/2010
445	Bahamy	Japonsko	27/01/2011	446	Bahamy	Indie	11/02/2011
447	Libérie	Ghana	24/02/2010	448	Seychely	Švédsko	30/30/2011
449	Seychely	Norsko	30/30/2011	450	Seychely	Dánsko	30/30/2011

451	Seychely	Finsko	30/30/2011	452	Seychely	Island	30/30/2011
453	Seychely	Faerské ostrovy	30/30/2011	454	Seychely	Grónsko	30/30/2011
455	Macao	Švédsko	29/04/2011	456	Macao	Norsko	29/04/2011
457	Macao	Island	29/04/2011	458	Macao	Grónsko	29/04/2011
459	Macao	Finsko	29/04/2011	460	Macao	Faerské ostrovy	29/04/2011
461	Macao	Dánsko	29/04/2011	462	Vanuatu	San Marino	19/05/2011
463	Vanuatu	Grenada	31/05/2011	464	Vanuatu	Irsko	31/05/2011
465	Britské Panenské ostrovy	Česká republika	13/06/2011	466	Lichtenštejnsko	Austrálie	21/06/2011
467	Ostrov Man	Japonsko	21/06/2011	468	Ostrov Man	Indonésie	22/06/2011
469	Bermudy	Indonésie	22/06/2011	470	Ostrov Man	Slovinsko	27/06/2011
471	Kostarika	Grónsko	29/06/2011	472	Kostarika	Faerské ostrovy	29/06/2011
473	Kostarika	Island	29/06/2011	474	Kostarika	Finsko	29/06/2011
475	Kostarika	Dánsko	29/06/2011	476	Kostarika	Norsko	29/06/2011
477	Kostarika	Švédsko	29/06/2011	478	Kostarika	Austrálie	01/07/2011
479	Jersey	Česká republika	12/07/2011	480	Macao	Austrálie	12/07/2011
481	Ostrov Man	Česká republika	18/07/2011	482	Bahamy	Guernsey	08/08/2011
483	Bahamy	Aruba	08/08/2011	484	Libérie	Austrálie	11/08/2011
485	Bermudy	Česká republika	15/08/2011	486	Bermudy	Argentina	22/08/2011
487	Bermudy	Jihoafrická republika	06/09/2011	488	Bahamy	Jihoafrická republika	14/09/2011
489	Guernsey	Česká republika	15/09/2011	490	Bahrain	Švédsko	14/10/2011
491	Bahrain	Norsko	14/10/2011	492	Bahrain	Island	14/10/2011
493	Bahrain	Grónsko	14/10/2011	494	Bahrain	Finsko	14/10/2011
495	Bahrain	Dánsko	14/10/2011	496	Bahrain	Faerské ostrovy	14/10/2011
497	Barbados	Faerské ostrovy	03/11/2011	498	Barbados	Dánsko	03/11/2011
499	Barbados	Grónsko	03/11/2011	500	Kajmanské ostrovy	Česká republika	03/11/2011
501	San Marino	Česká republika	25/11/2011	502	Mauritius	Norsko	01/12/2011
503	Mauritius	Grónsko	01/12/2011	504	Mauritius	Finsko	01/12/2011
505	Mauritius	Faerské ostrovy	01/12/2011	506	Mauritius	Dánsko	01/12/2011
507	Mauritius	Island	01/12/2011	508	Uruguay	Švédsko	14/12/2011
509	Uruguay	Norsko	14/12/2011	510	Uruguay	Island	14/12/2011
511	Uruguay	Grónsko	14/12/2011	512	Uruguay	Faerské ostrovy	14/12/2011
513	Uruguay	Dánsko	14/12/2011				

Červená – smlouvy uzavřené mezi daňovými ráji

Modrá – smlouvy uzavřené Českou republikou

Zdroj: Tax Information Exchange Arrangements. Organisation for Economic Co-operation and Development [online].
 OECD, 2011, [vid. 2012-04-12] Dostupné z: http://www.oecd.org/document/7/0,3746,en_2649_33767_38312839_1_1_1_1,00.html.

Příloha C: Služby a produkty se sníženou sazbou

DPH v Kyperské republice

Snížená 8% sazba DPH platí pro:

- ubytovací služby v hotelech a podobných zařízeních,
- restaurační služby - výjimku tvoří alkoholické nápoje, pivo, víno, to je zdaněno základní sazbou,
- přepravu osob a zavazadel v městských, příměstských a venkovských taxi a také v příměstských a výletních autobusech,
- přepravu osob a zavazadel po moři v kyperských vodách.²²⁵

5% snížená sazba daně z přidané hodnoty platí pro:

- pohřební služby,
- nebalenou vodu, balenou vodu, čerstvé nápoje a džusy,
- plyn bez ohledu na balení,
- kadeřnické služby,
- vstupenky na sportovní a kulturní akce,
- vakcíny pro lékařské a veterinární účely – s výjimkami,
- opravy a údržba soukromého bydlení po 3 letech,
- dodávky po školní kantýny,
- prostředky na ničení hmyzu, krys a plísni,
- noviny, časopisy a knihy,
- zboží pro handicapované osoby,
- zmrzlinu a podobné produkty,
- slané a kořeněné produkty z cereálií,
- slané a kořeněné produkty z brambor,
- pražené a kořeněné ořechy,
- čištění ulic,
- sběr odpadků a recyklaci,
- umělecká díla,

²²⁵ Kyperská republika. *BusinessInfo.cz* [online]. CZECH TRADE, 2011,. Dostupné z:<http://www.businessinfo.cz/cz/sti/kypr-zakladni-informace-o-teritoriu/1/1001055/>.

- renovace a opravy bytů a rodinných domů – za určitých podmínek,
- zkapalněný zemní plyn,
- dodávky léků – nepodléhající 0% sazbě,
- hnojiva,
- krmivo pro zvířata,
- živá zvířata,
- osivo,
- přepravu osob a zavazadel v městských a venkovských autobusech,
- pronajímání Kempů a karavanových parků.²²⁶

0% sazba DPH se vztahuje na tyto služby a zboží:

- mezinárodní leteckou a námořní přepravu,
- dodávku služeb pro námořní lodě a letadla,
- dodávku léků a potravin – nevztahuje se na potraviny určené pro catering,
- dodávku zboží registrované osobě v jiném členském státě.²²⁷

²²⁶ Kyprská republika. *BusinessInfo.cz* [online]. CZECH TRADE, 2011,. Dostupné z:<http://www.businessinfo.cz/cz/sti/kypr-zakladni-informace-o-teritoriu/1/1001055/>.²²⁷ Tamtéž.

²²⁷ Tamtéž.

Příloha D: Smlouvy uzavřené mezi Kyprskou republikou a Českou republikou

Česká republika uzavřela v roce 1999 s Kyprskou republikou úspěšná jednání. Po vstupu obou zemí do EU zůstala platná řada bilaterálních smluv, jejichž ustanovení byla nahrazena pozdější úpravou, která je obsažena v *acquis communautaire*. Platné jsou následující dohody:

- Dohoda o hospodářské spolupráci uzavřená dne 8. 4. 1986,
- Smlouva o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku ze dne 15. 4. 1980; platná od 30. 12. 1980,
- Dohoda o mezinárodní silniční dopravě cestujících a zboží ze dne 20. 5. 2002, která je platná od 22. 6. 2005,
- Dohoda o letecké dopravě ze dne 13. 11. 1967 s platností od 30. 9. 1968,
- Dohoda o podpoře a vzájemné ochraně investic ze dne 15. 6. 2001, platná od 25. 9. 2002,
- Dohoda o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu z 28. 4. 2009, jež nabyla platnost dne 26. 11. 2009,
- Dohoda o vědecké a technické spolupráci ze dne 13. 11. 1965,
- Dohoda o letecké dopravě uzavřená dne 13. 11. 1967,
- Dohoda o spolupráci v oblasti kultury, vědy a školství ze dne 16. 4. 1971 a platná od 1. 7. 1971,
- Úmluva o spolupráci v oblasti zdravotnictví z 29. 6. 1972 a platná od 25. 5. 1973,
- Dohoda o spolupráci v oblasti cestovního ruchu ze dne 8. 5. 1974 a nabyla platnost dne 7. 2. 1975,
- Konzulární úmluva ze dne 12. května 1976; platná od 27. 7. 1978.
- Smlouva o právní pomoci ve věcech občanských a trestních uzavřena 23. dubna 1982 a platná od 18. 5. 1983,
- Dohoda o hospodářské spolupráci ze dne 8. 4. 1986, platná ode dne 18. 05. 1983,
- Protokol o spolupráci mezi Federálním ministerstvem zahraničních věcí Československé socialistické republiky a ministerstvem zahraničních věcí Kyprské republiky uzavřená dne 13. 6. 1989,

- Dohoda o spolupráci mezi Ministerstvem vnitra Kypru a Federálním ministerstvem vnitra ČSFR ze dne 7. 12. 1992, s platností od 7. 12. 1992,
- Dohoda o zrušení vízové povinnosti z 23. 6. 1995, která je platná od 31. 7. 1995,
- Dohoda mezi Ministerstvem zemědělství České republiky a Ministerstvem zemědělství, přírodních zdrojů a životního prostředí Kyperské republiky o spolupráci na úseku zemědělství uzavřená dne 5. 6. 1997,
- Dohoda o sociálním zabezpečení ze dne 19. 1. 1999 a platná ode dne 1. 3. 2000,
- Prováděcí plán spolupráce v oblasti školství, mládeže a sportu mezi vládou České republiky a vládou Kyperské republiky na léta 2000 - 2002 ze dne 8. 6. 2000,
- Dohoda mezi Českou republikou a Kyperskou republikou o podpoře a vzájemné ochraně investic ze dne 15. 6. 2001,
- Dohoda mezi vládou České republiky a vládou Kyperské republiky o mezinárodní silniční dopravě cestujících a zboží ze dne 20. 5. 2002,
- Dohoda o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu z 28. 4. 2009, s platností od 26. 11. 2009,
- Smlouva o výměně a vzájemné ochraně utajovaných informací ze dne 9. 6. 2011.²²⁸

²²⁸ Kyperská republika. *BusinessInfo.cz* [online]. CZECH TRADE, 2011,. Dostupné z:<http://www.businessinfo.cz/cz/sti/kypr-zakladni-informace-o-teritoriu/1/1001055/>.

Příloha E: Smlouvy uzavřené mezi Nizozemským královstvím a Českou republikou

Multilaterální smlouvy uzavřené Českou republikou i Nizozemským královstvím jsou:

- Smlouva o přistoupení ČR k EU - platnost od 1. 5. 2004,
- Právní rámec WTO a OECD.²²⁹

Nizozemsko uzavřelo s Českou republikou také bilaterální smlouvy a to:

- Dohoda o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a Nizozemským královstvím ze dne 5. 11. 1974,
- Dohoda o podpoře a ochraně investic mezi ČSFR a Nizozemským královstvím z 29. 4. 1991,
- Protokol doplňující Smlouvu mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku a Protokol k ní, ze dne 26. 6. 1996,
- Smlouva o řízení soudním, rozhodčím a smírčím mezi Československem a Nizozemím, uzavřená dne 14. 9. 1929,
- Smlouva mezi Československou republikou a Nizozemskem o dědičném pachtu valonského kostelíka v Naardenu československému státu ze dne 28. 3. 1933,
- Dodatková smlouva o dědičném pachtu pozemku v Naardenu mezi Československou republikou a Královstvím nizozemským ke Smlouvě ze dne 28. 3. 1933, uzavřena dne 26. 6. 1935,
- Dohoda mezi Československem a Nizozemím o nizozemských zájmech dotčených v Československu znárodněním, konfiskací a národní správou ze dne 4. 11. 1949,
- Dohoda mezi vládou Československé republiky a vládou Nizozemského království o československých zájmech dotčených v Nizozemí nizozemským zákonem č. H 251 z 18. července 1947, uzavřena dne 28. 11. 1952,
- Dohoda mezi vládou ČSSR a vládou Nizozemského království o vypořádání finančních otázek ze dne 11. 6. 1964,

²²⁹ BusinessInfo.cz. *Nizozemsko* [online]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/nizozemsko-zahranicne-politicka-orientace/1/1000807/>.

- Dohoda mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Nizozemského království o mezinárodní silniční dopravě, ze dne 15. 11. 1967,
- Kulturní dohoda mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Nizozemského království, uzavřena dne 3. 8. 1972,
- Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, uzavřena dne 4. 3. 1974,
- Ujednání mezi Federálním ministerstvem zemědělství a výživy Československé socialistické republiky a Ministerstvem zemědělství a rybářství Nizozemského království o spolupráci na úseku zemědělské vědy a výzkumu, ze dne 7. 8. 1979,
- Memorandum porozumění o spolupráci v oblasti životního prostředí mezi Federálním výborem pro životní prostředí ČSFR a Ministerstvem bytové výstavby, plánování a životního prostředí Nizozemského království, ze dne 22. 6. 1991,
- Dohoda mezi Českou a Slovenskou Federativní Republikou a Nizozemským královstvím o podpoře a vzájemné ochraně investic ze dne 29. 4. 1991,
- Dohoda mezi vládou České republiky a vládou Nizozemského království o leteckých službách mezi a za jejich územími, uzavřena dne 11. 8. 1993,
- Ujednání mezi ministerstvem obrany České republiky a Ministerstvem obrany Nizozemského království o vzájemné spolupráci, ze dne 11. 9. 1995,
- Protokol doplňující Smlouvu mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku a Protokol k ní ze dne 26. 6. 1996,
- Dohoda o zaměstnávání rodinných příslušníků diplomatů a ostatních zaměstnanců velvyslanectví, generálních konzulátů, konzulátů a stálých misí sjednaná výměnou nót (19. 6. /3. 7. 1996), uzavřena dne 3. 7. 1996,
- Prováděcí plán ke Kulturní dohodě mezi vládou České republiky a vládou Nizozemského království na léta 1996 – 1998 ze dne 4. 10. 1996,
- Dohody mezi vládou České republiky a vládou Nizozemského království o mezinárodní silniční dopravě, ze dne 31. 3. 1998, platná ode dne 1. 1. 1999,
- Ujednání mezi Ministerstvem obrany České republiky a ministrem obrany Nizozemského království o výměně informací a spolupráci v oblasti obranného výzkumu a technologie, uzavřena dne 13. 4. 2000,

- Úmluva o pravomoci orgánů, použitelném právu, uznávání, výkonu a spolupráci ve věcech rodičovské zodpovědnosti a opatření k ochraně dětí, uzavřena dne 4. 3. 1999 a platná ode dne 1. 1. 2002,
- Memorandum o porozumění o spolupráci mezi Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy České republiky a Ministerstvem školství, kultury a vědy Nizozemí ze dne 31. 10. 2001,
- Smlouva mezi Českou republikou a Nizozemským královstvím o exportu dávek sociálního pojištění ze dne 30. 5. 2001, platná ode dne 1. 9. 2002,
- Dohoda o výsadách a imunitách styčných důstojníků ČR při Europolu ze dne 22. 12. 2003. Pozn. V návaznosti na přistoupení ČR k EU a následně i k Úmluvě o Europolu byla dohoda aktualizována prostřednictvím výměny interpretačních nót ke dni 21. 9. 2004.
- Memorandum o spolupráci mezi ministrem práce a sociálních věcí České republiky a ministrem sociálních věcí a zaměstnanosti Nizozemského království o výměně údajů a přeshraniční spolupráci při potírání podvodů při mezinárodním vysílání pracovníků a boji proti nelegálnímu zaměstnávání, uzavřena dne 28. 11. 2007.²³⁰

²³⁰ Nizozemsko. *BusinessInfo.cz* [online]. CZECH TRADE, 2011,. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/nizozemsko-zahranicne-politicka-orientace/1/1000807/>.